



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

Καλλιθέα, 24/01/2022

Αριθμός Απόφασης: 196

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

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 (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/24-09-2021 ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου -, Τ.Κ., κατά των κάτωθι Πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		07/07/2021	Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος	01/01/2015-31/12/2015	2.015,00€
2		07/07/2021	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α.	01/01/2015-31/12/2015	1.200,00€
3		07/07/2021	Πρόστιμο Άρθρου 55 §2δ – ν. 4174/2013	01/01/2015-31/12/2015	400,00€
4		07/07/2021	Πρόστιμο Άρθρου 7 §§ 3 & 5 – ν.4337/2015	01/01/2015-31/12/2015	1.000,00€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτών σχετικά έγγραφα.

5.Τις στην ανωτέρω παρ. 4 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 07/07/2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αρ. πρωτ./24-09-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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' αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 1.650,00 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 165,00 €, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 200,00€, ήτοι συνολικό ποσό 2.015,00€.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 800,00 € πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 400,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.200,00 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολική καθαρή αξία 5.000,00 €. Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η καθαρή αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 400,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 §2δ – Ν.4174/2013.

Η παράβαση αφορά στη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως «..... του» με ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 800,00€, όπου ο προσφεύγων εξέπεσε, τον αναλογούντα Φ.Π.Α. χωρίς να έχει δικαίωμα, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο βάσει του άρθρου 55 §2δ του ν. 4174/2013, το οποίο είναι ισόποσο με το 50 % του φόρου που εξέπεσε του ενός (1) εικονικού φορολογικού παραστατικού, ήτοι 400,00€ (800,00€ X 50%).

Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §§ 3 &5 – Ν. 4337/2015.

Η παράβαση αφορά στη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως «..... του» με ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 800,00€, όπου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, επιβάλετε πρόστιμο ίσο με το 20 % επί της καθαρής αξίας του ανωτέρω εικονικού φορολογικού παραστατικού που έλαβε ο προσφεύγων ως λήπτης, ήτοι 1.000,00 € (5.000,00€ X 20%).

Ιστορικό

Αφορμή του παρόντος ελέγχου ήταν το με αριθμό Πρωτ./2020 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και της συνημμένης από 20/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου, τα οποία διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ λόγω αρμοδιότητας.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ διενέργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την χρήση 2015 με την υπ' αριθ./2020 εντολής μερικού ελέγχου για τις φορολογίες Εισοδήματος, Φ.Π.Α., και τον έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα ανωτέρω στοιχεία της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και αφετέρου τις διαπιστώσεις που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., συντάχθηκαν οι από 07/07/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων έκπτωσης Φ.Π.Α. (Εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2δ Ν.4174/2013) και έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 - Ν.4337/2015). Με βάση τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας του επίμαχου τιμολογίου και
- Ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη ως λήπτης του επίμαχου τιμολογίου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην

οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

...

2. Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

3. Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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 τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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, σύμφωνα με την **παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014)** ορίζεται ότι: *«.....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 επιτηδεύματά 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 συναλλακτικός 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**)).

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος

με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/ 4-7-2016 «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», με την οποία κοινοποιήθηκε η 134/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«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, 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015 με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό.» αναφέρεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες

που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

“Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου”.».

Επειδή, με την περίπτωση β της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) 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.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, βάσει των ευρημάτων του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 07/07/2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, μερικού ελέγχου προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων έκπτωσης Φ.Π.Α. (Εφαρμογής

διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2δ Ν.4174/2013) και μερικού ελέγχου προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 - Ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ. αναφέρεται ότι:

«Από τον διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση του διαπιστώθηκε πως πρόκειται για εικονική επιχείρηση με την έννοια ότι δε λειτούργησε ποτέ στην πραγματικότητα και είναι μεν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθόσον:

- α) δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα,
- β) δεν είχε υλικοτεχνική υποδομή,
- γ) δεν απασχόλησε προσωπικό.

Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία ο παρόν έλεγχος δεν αμφισβητεί το γεγονός ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή πλην όμως η συναλλαγή αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης με ΑΦΜ και τρίτης επιχείρησης καθόσον σύμφωνα με την ανωτέρω συναλλαγή αυτή δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση Συνεπώς κρίνουμε ότι το επίμαχο τιμολόγιο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Περαιτέρω η ελεγχόμενη με τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία δεν υπέδειξε στον έλεγχο τον τρόπο που ήρθε σε επαφή με την εκδότρια του επίμαχου τιμολογίου επιχείρηση ούτε τα στοιχεία του νόμιμου εκπροσώπου με το οποίον έγιναν οι συνεννοήσεις. Επιπρόσθετα δεν απέδειξε στον έλεγχο ότι είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου πριν την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Λαμβανομένου δε υπόψη και της συναλλαγματικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης δεν δύναται να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.».

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ τα παρακάτω στοιχεία με σκοπό την δικαιολόγηση του εικονικού τιμολογίου του:

- Αντίγραφο του υπ' αριθμ./2015 τιμολόγιο της επιχείρησης του με ΑΦΜ στο οποίο αναφέρεται η αγορά ενός ΡΙΠΕΡ D&L και μια ΕΠΤΙΣΤΡΙΑ φορολογητέας καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 800,00€ .
- Αντίγραφο του υπ' αριθμ./2015 συνοδευτικό διακίνησης αποθεμάτων (Δελτίο Αποστολής) με εκδότη τον του με ΑΦΜ
- Αντίγραφο της υπ' αριθμ./2015 φορτωτικής της με ΑΦΜ φορολογητέας καθαρής αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α. 92,00€ στο οποίο αναφέρεται η μεταφορά ενός ΡΙΠΕΡ D&L και μια ΕΠΤΙΣΤΡΙΑ με τόπο φόρτωσης την και τόπο προορισμού την

- Αντίγραφο του υπ' αριθμ./2015 τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών του – ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΙΣΤΗΣ: με ΑΦΜ φορολογητέας καθαρής αξίας 500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 115,00€, στο οποίο αναφέρεται η μεταφορά ενός ΡΙΠΕΡ D&L και μια ΕΠΤΙΣΤΡΙΑ με τόπο φόρτωσης την Αθήνα και τόπο προορισμού την

Επειδή, ο προσφεύγων για το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο για την απόδειξη της εξόφλησης του με τραπεζικό μέσο προσκόμισε αντίγραφο τραπεζικής πληρωμής της με αριθμό συναλλαγής στο οποίο προκύπτει η μεταφορά χρημάτων συνολικής αξίας 5.800,00€ από τον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στον τραπεζικό λογαριασμό του, και επειδή από τις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ δεν αποδεικνύεται με οποιαδήποτε τρόπο ότι αυτά επέστρεψαν είτε με μετρητά είτε με άλλο τρόπο στον προσφεύγοντα.

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναφέρεται ότι διασταυρώθηκε από τον έλεγχο τραπεζικών συναλλαγών του ότι στις 16-10-2015 υπάρχει πίστωση ποσού 5.800,00€ από τον (πελάτης του ελεγχόμενου το 4^ο τρίμηνο 2015 με 1 φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 5.800,00€ και έδρα στον –).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας και ο λήπτης απαλλάσσεται της ευθύνης αν αποδείξει καλοπιστία, ΣτΕ 972/2020,

Επειδή, η φορολογική αρχή με την προσβαλλόμενη πράξη καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμο για τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πλην όμως, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατά την λήψη αυτού ενεργούσε ως καλόπιστος, απαλλάσσεται της ευθύνης (ΣτΕ 972/2020) και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 24/09/2021 και με αριθμό ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, με ΑΦΜ, και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος
1		07/07/2021	Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος	01/01/2015-31/12/2015
2		07/07/2021	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φ.Π.Α.	01/01/2015-31/12/2015
3		07/07/2021	Πρόστιμο Άρθρου 55 §2δ – ν. 4174/2013	01/01/2015-31/12/2015
4		07/07/2021	Πρόστιμο Άρθρου 7 §§ 3 & 5 – ν.4337/2015	01/01/2015-31/12/2015

του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

- Υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος συνολικό ποσό: **0,00€**
- Υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. συνολικό ποσό: **0,00€**
- Υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου. 55 §2δ ν.4174/2013 συνολικό ποσό: **0,00€**
- Υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου. 7 §§ 3 &5 ν.4337/2015 συνολικό ποσό: **0,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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