



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

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

Καλλιθέα 18.02.22
Αριθμός Απόφασης 538

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. (Φ.Ε.Κ. 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 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ.ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21.10.21** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ.:** νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα την κοινότητα κατά των:

1) υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015,

2) υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 Ν. 2523/1997 και άρθρ. 55 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ όπως ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 79 Ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015,

3) υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015, με την οποία μειώνεται η δηλωθείσα ζημία ύψους 15.984,44 ευρώ του φορ. έτους 2015 κατά 68,40 ευρώ.

4) υπ' αριθμ./2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις:

1) υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015,

2) υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 Ν. 2523/1997 και άρθρ. 55 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ όπως ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 79 Ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015,

3) υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015,

4) υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015, των οποίων αιτείται την ακύρωση ή την τροποποίηση αυτών καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6.Την από 22.09.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ

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

Επί της από 21.10.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.: νομίμως εκπροσωπούμενης, 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:

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με το αριθμό πρωτ...../2021 δελτίο παροχής πληροφοριών της, γνωστοποίησε στην Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ ότι διενήργησε σύμφωνα με την με αριθμό/...../2020 εντολή έλεγχου του προϊστάμενου της, έλεγχο για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012, του ν.4308/2014 και του ν.4174/2013 της περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 για την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.....» (προμηθεύτρια της επιχείρησης της προσφεύγουσας εταιρείας), και διαπίστωσε ότι η εν λόγω επιχείρηση «στο φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε δύο χιλιάδες εκατόν τριάντα τρία (2.133) εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία (τ.π.-τ.π.υ.) συνολικής καθαρής αξίας 20.550.254,76 € πλέον φ.π.α. 4.676.162,50 € ήτοι σύνολο 25.226.417,26 € με λήπτριες τις οντότητες που δηλώθηκαν πελάτες της, για ανύπαρκτες συναλλαγές, κατά παράβαση των παρ. 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1, 2, 3 και 4, 5 παρ. 1, 2, 3, 4, 10, 11 και 12, 9 παρ. 1, και 21 παρ. 2 του ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη οντότητα «.....» με ΑΦΜ είναι και η οντότητα με ΑΦΜ και έδρα τα , αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, η οποία έλαβε, καταχώρησε στα βιβλία της και επομένως εξέπεσε του φόρου κατά το φορολογικό έτος 2015 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 3.420,00 €.»

Στην συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ εξέδωσε την με αριθμό/21 εντολή μερικού έλεγχου γραφείου βάσει της οποίας συνέταξε τις από 22.09.21 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ επί των οποίων εδράζονται οι παρακάτω πράξεις:

α) Ο υπ' αριθμ./21 οριστικός προσδιορισμός προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ για λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.» για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της καθαρής αξίας 3.420,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 8 του ν.4308/14, των άρθρων 55^Α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 7 §3,§5 του ν. 4337/2015 που αντιστοιχεί σε ποσοστό 40 % της καθαρής αξίας, ήτοι 3.420,00 € Χ 40% =1.368,00 €.

β) Ο υπ' αριθμ./21 οριστικός προσδιορισμός προστίμου Αρθρου 6 ν.2523/97 & άρθρου 55 § 2 περίπ. δ' διαχειριστικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ για λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 περίπ. ε' του Κ.Φ.Δ. εκδόσεως της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.» για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της καθαρής αξίας 3.420,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των διατάξεων του άρθρου 32 § 1 περίπ. β' του ν.2859/00 (περί ΦΠΑ) με τον οποίο επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 393,30 €, που αντιστοιχεί σε ποσοστό το 50 % του αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 786,60 € της συνολικής αξίας ποσού 4.206,60 €.

γ) Η υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ με την οποία μειώθηκε η δηλωθείσα ζημιά από 15.984,44 € σε 15.916,04 €

δ) Η υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ με την οποία επαναπροσδιορίστηκε η αξία των φορολογητέων εισροών από 135.855,32 € (βάσει δήλωσης) σε 132.435,32 (βάσει ελέγχου) και ως εκ τούτου μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο από 15.303,05 € (βάσει δήλωσης) σε 14.516,46 € (βάσει ελέγχου).

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

1) Υπαρκτή συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το ένδικο τιμολόγιο

2) Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, καθότι σ' αυτήν υπάρχουν αντιφάσεις και ασάφειες.

3) Εσφαλμένη μετάθεση του βάρους απόδειξης στη φορολογούμενη. Εσφαλμένη και αναπόδεικτη κρίση περί συναλλακτικά ανύπαρκτης της εκδότριας του τιμολογίου και δη όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **7 § 5 του N.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 **N. 4174/2013** (Α' 170).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **7 § 3 του N.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 **N.4174/2013** και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του **N.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 με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 5 (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος) του ν. 4308/14 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περίπ. β' του Ν.4172/13 (Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) ορίζονται ότι:

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 στις διατάξεις της ΠΟΛ 1143/03.07.15 αναφέρονται ότι:

«Με αφορμή προφορικά ερωτήματα που τίθενται στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.»

Επειδή στις διατάξεις της ΥΑΔ//2015 (ΥΑ Γ.Δ.Ο.Π.0000989ΕΞ2015/Χ.Π.2314

ΦΕΚ Β 1482 2015): Παράταση διάρκειας τραπεζικής αργίας βραχείας διάρκειας. αναφέρονται ότι:

Παρατείνεται έως και 19 Ιουλίου 2015 η διάρκεια της τραπεζικής αργίας που κηρύχθηκε με την από 28 Ιουνίου 2015 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου «Τραπεζική Αργία βραχείας διάρκειας» (Α' 65), όπως ισχύει, και παρατάθηκε με τις υπό στοιχείο 2 του προοιμίου της παρούσας αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και με την από 14 Ιουλίου 2015 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 79).

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «.....»
με Α.Φ.Μ.»

Επειδή στις εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ της Φορολογικής Αρχής αναφέρονται επακριβώς ότι «.... Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής:

«..... είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερης μεγάλης αξίας. Η οντότητα στήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα για να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Δήλωσε και εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Οι μεγαλύτερες εξ αυτών των αγορών από τα έγγραφα στοιχεία του ελέγχου κρίθηκαν εικονικές.

Η εταιρεία λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων, δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

Από τον έλεγχο αναζητήθηκε επίμονα ο νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας κος αλλά απέφυγε να

προσέλθει στη φορολογική αρχή για να δώσει εξηγήσεις για τις δράσεις της οντότητας Οι συναλλαγές της οντότητας (λήψεως και εκδόσεως) που κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο ως εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής τους έχουν ως εξής:

ΑΦΜ Λήπτριας	Επωνυμία	Δραστηριότητα	Διεύθυνση	Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία	Πλήθος	Χρήση	Δ.Ο.Υ.
.....	Ξενοδ/κές Επιχ/σεις			3.420,00 €	786,60 €	4.206,60 €	1	2015	Κέρκυρας

... από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των Φορολογικών της στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α..»

Επειδή η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με το αριθμό πρωτ...../2021 δελτίο παροχής πληροφοριών της, γνωστοποίησε στην Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ ότι διενήργησε σύμφωνα με την με αριθμό/...../2020 εντολή έλεγχου του προϊσταμένου της, έλεγχο για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012, του ν.4308/2014 και του ν.4174/2013 της περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 για την επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.» (προμηθεύτρια της επιχείρησης της προσφεύγουσας εταιρείας), και διαπίστωσε ότι η εν λόγω επιχείρηση: «στο φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε δύο χιλιάδες εκατόν τριάντα τρία (2.133) εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία (τ.π.-τ.π.υ.) συνολικής καθαρής αξίας 20.550.254,76 € πλέον φ.π.α. 4.676.162,50 € ήτοι σύνολο 25.226.417,26 € με λήπτριες τις οντότητες που δηλώθηκαν πελάτες της , για ανύπαρκτες συναλλαγές, κατά παράβαση των παρ. 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1, 2, 3 και 4, 5 παρ. 1, 2, 3, 4, 10, 11 και 12, 9 παρ. 1, και 21 παρ. 2 του ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν. 4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη οντότητα «.....» με ΑΦΜ είναι και η οντότητα με ΑΦΜ και έδρα τα , αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, η οποία έλαβε, καταχώρησε στα βιβλία της και επομένως εξέπεσε του φόρου κατά το φορολογικό έτος 2015 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 3.420,00 €..»

Επειδή στην Έκθεση ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ υιοθετούνται πλήρως οι διαπιστώσεις ελέγχου της ΥΕΕΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και ειδικότερα στην σελίδα 10 αυτής αναφέρεται επακριβώς ότι:

«Με δεδομένο τα όσα διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

Η επιχείρηση ΜΕ Α.Φ.Μ. (προμηθεύτρια της επιχείρησης δικής μας αρμοδιότητας), έχει διαπιστωθεί ότι η εν λόγω επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε δυο χιλιάδες εκατόν τριάντα τρία (2.133) εικονικά, στο σύνολο

της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία (τ.π - τ.π.υ.) συνολικής καθαρής αξίας 20.550.254,76 € πλέον φ.π.α. 4.676.162,50 € ήτοι σύνολο 25.226.417,26 € με λήπτριες τις οντότητες που δηλώθηκαν πελάτες της «..... ΜΕ Α.Φ.Μ.», για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των παρ. 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν.4093/12 (κφας) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1, 2, 3 και 4, 5 παρ. 1, 2, 3, 4, 10, 11 και 12, 9 παρ. 1, και 21 παρ. 2 του ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.

Έχει λάβει τριακόσια σαράντα πέντε (345) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.626.540,59 €, πλέον ΦΠΑ 374.104,34 €, ήτοι σύνολο 2.000.644,93 € με εκδότριες τις οντότητες που δηλώθηκαν προμηθευτές της για ανύπαρκτες συναλλαγές

-Ύστερα από τα παραπάνω, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με Α.Φ.Μ. ενώ είναι φορολογικά υπαρκτή, με την έννοια της πραγματοποίησης έναρξης εργασιών εντούτοις, αποδείχθηκε ότι συναλλακτικά είναι ανύπαρκτη και συνεπώς το βάρος της απόδειξης της αληθείας της συναλλαγής το φέρει ο λήπτης του στοιχείου, σύμφωνα και με τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (116/2013, 1404/2015 και άλλες), κάτι το οποίο δεν έκανε θέτοντας στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία που να αποδεικνύουν με βεβαιότητα την πραγματοποίηση αυτών.

-Συνεπώς, σύμφωνα με τα όσα αναλυτικά αναφέρθηκαν ανωτέρω ο έλεγχος συμπεραίνει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση με ΑΦΜ και έδρα τα, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της ένα (1) φορολογικό στοιχείο εξόδων, όπως αναφέρονται αναλυτικά στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας έκθεσης ελέγχου, (καθαρής αξίας 3.420,00 πλέον Φ.Π.Α. 786,60 ευρώ) το οποίο είναι εικονικά στο σύνολο του ως προς την αξία της συναλλαγής.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ.: έλαβε, καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία και επομένως εξέπεσε του φόρου το υπ' αριθ'/15 Τ.Π.Υ. σειρά Γ που εξέδωσε η εταιρεία «..... με Α.Φ.Μ.» καθαρής αξίας 3.420,00 € πλέον ΦΠΑ 786,60 € το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς την συναλλαγή.

Επειδή στα πλαίσια του ελέγχου η Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ εξέδωσε την με αριθμό/21 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου την οποία κοινοποίησε στις 05/04/2021 στην προσφεύγουσα εταιρεία με την με αριθμό πρωτ., πρόσκληση καθώς και την «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού», προκειμένου, μεταξύ άλλων, να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών, ώστε να διενεργηθεί ο σχετικός έλεγχος. Η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της παραπάνω πρόσκλησης προσκομίζοντας τα τηρούμενα βιβλία, στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά.

Επειδή επακολούθως η Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ στις 14-04-2021 απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθμό πρωτ./2021 αίτημα παροχής πληροφοριών-διευκρινήσεων

(άρθρο 14 παρ. 1 του Ν.4174/2013) με το οποίο καλούσε να απαντήσει-προσκομίσει πέρα των άλλων και τα κάτωθι.

α) Την αιτία και τους λόγους για τους οποίους προκλήθηκε η συναλλαγή με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ τον τρόπο με τον οποίο έγινε η γνωριμία.

β) Αντίγραφα αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των εν λόγω στοιχείων, τον τρόπο διακίνησης των αναγραφόμενων εμπορευμάτων.

γ) Υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης που να αναφέρει ότι τα προσκομιζόμενα αντίγραφα είναι ακριβή αντίγραφα των πραγματικών που φυλάσσονται στην επιχείρηση .

δ) Αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων της ελεγχόμενης περιόδου 2015.

ε) Αν οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με το συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο αφορούν την παροχή υπηρεσιών, (με ή χωρίς υλικά) και σε περίπτωση που αφορά μόνο την παροχή υπηρεσιών, να προσκομίσει τα αντίστοιχα τιμολόγια με τα οποία προμηθεύτηκε τα υλικά που ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών αυτών.

Επειδή σε απάντηση του ως άνω αιτήματος η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε το με αριθμό πρωτ./2021 υπόμνημα, με το οποίο αναφέρει επακριβώς ότι:

«Το έτος 2015 ολοκλήρωσα τις εργασίες τις οποίες είχα ξεκινήσει μέσω ενός προγράμματος ΕΣΠΑ με το οποίο ανακατασκεύασα την ξενοδοχειακή μου επιχείρηση με την επωνυμία «.....» η οποία βρίσκεται στη θέση στην

Η καταβολή των χρημάτων έγινε σε δύο δόσεις. Για να ολοκληρωθούν οι εργασίες στο ξενοδοχείο μου και να μην βγω εκτός οικονομικού προϋπολογισμού, φρόντιζα να βρίσκω τις οικονομικότερες προσφορές. Πριν φτάσω στην ανωτέρω εταιρεία , την οποία βρήκα στο διαδίκτυο, (σχετ. 1) με την επωνυμία «.....», πήρα προσφορές και από αντίστοιχες εταιρείες στην {σχετ. 2}. Η ανωτέρω αναφερθείσα εταιρεία όμως μου έκανε την οικονομικότερη προσφορά (σχετ. 3). Έτσι μιλώντας με την γραμματεία της εταιρείας με συνέδεσαν με τον κύριο, στον οποίο εξήγησα ότι χρειαζόμουν ηλεκτρολόγο προκειμένου να προβεί σε ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις δώδεκα δωματίων και ανέλαβε να μου στείλει αρχικά την προσφορά της εταιρείας (σχετ. 3) και κατόπιν συνεργάτη του, ο οποίος θα πληρώνονταν αφού τελείωνε την δουλειά. Μάλιστα μου ζήτησαν διαστάσεις και περιγραφή των δωματίων προκειμένου να είναι ακριβείς στην προσφορά που θα μου έστελναν. Ύστερα από συζητήσεις για την οικονομικότερη λύση, αποφασίσαμε, η προσφορά να αφορά μόνο παροχή υπηρεσιών, ήτοι τεχνική εγκατάσταση, χωρίς να περιλαμβάνει τεχνολογικό υλικό, το οποίο είχα εξ ολοκλήρου αναλάβει εγώ, όπως αποδεικνύεται και από σωρεία τιμολογίων (σχετ. 4), τα οποία και σας παραθέτουμε παρακάτω.

Η αλήθεια είναι ότι επειδή ο συνεργάτης τους θα ερχόταν από και ήμουν δύσπιστος ως προς το αν θα τελείωνε γρήγορα την εργασία δεν ήθελα να προκαταβάλλω χρήματα. Αφού η εταιρεία συμφώνησε με τον όρο μου αυτό προχωρήσαμε στην συνεργασία.

Όντως έστειλαν συνεργάτη τους ο οποίος έκανε την εργασία. Λόγω του ότι η χώρα τότε βρισκονταν, κατά το έτος 2015, σε καθεστώς «βραχείας διάρκειας» που ορίζονταν από την Π.Ν.Π. ως «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015) , «capital control, όλες οι δαπάνες που αφορούσαν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνταν κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της τραπεζικής αυτής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, εξέπιπταν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β του άρθρου 23 του Ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονταν για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που είχαν εκδοθεί ως και την 28.06.2015. (σχετ. 5).

Αφού ολοκληρώθηκαν οι εργασίες αμέσως μου δόθηκε το τιμολόγιο και κατόπιν αυτού τους εξόφλησα μετρητά σε δύο όμως δόσεις, λόγω του ότι οι Τράπεζες βρισκονταν το διάστημα εκείνο σε «Τραπεζική αργία-capital control)) και μου έδωσαν τις ανά/νογες αποδείξεις εξόφλησης (σχετ. 6). Έδωσα στο χέρι τα χρήματα στον συνεργάτη της εταιρείας, λόγω των capital controls , που δεν μου επέτρεπαν να προβώ σε καμία άλλη τραπεζική συναλλαγή και εκεί έληξε η συνεργασία μας.

Μάλιστα πριν δύο έτη περίπου προσπάθησα να επικοινωνήσω ξανά με την εν λόγω εταιρεία, επειδή είχα μείνει πολύ ευχαριστημένος με την τότε συνεργασία μας, αλλά δεν τα κατάφερα καθώς μου έδειχνε συνέχεια ότι η γραμμή ήταν κατειλημμένη.

Από τότε μέχρι και σήμερα δεν είχα ουδεμία άλλη επαφή με την εν λόγω εταιρεία. »

Επειδή στην συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ εξετάζοντας τα συνημμένα στην ως άνω απάντηση στοιχεία προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις σχετικές με την λήψη του επίδικου τιμολογίου.

- Το Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής που εξέδωσε η αφορά ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις 12 δωματίων στο <12 δωμάτια χ 285,00 €> κατ' αποκοπή), στο οποίο δεν αναφέρονται εάν στην τιμή αυτή συμπεριλαμβάνονται και τα υλικά που απαιτούνται για τις εργασίες αυτές (σπирάλ καλώδια πρίζες, διακόπτες κ.λπ.) με αποτέλεσμα να μην μπορεί να συγκριθεί η τιμή τους με την μέση τιμή της αγοράς.

-Για την εξόφληση του τιμολογίου προσκομίστηκαν δύο αποδείξεις είσπραξης της εταιρείας μία που φέρει ημερομηνία 13/7/2015 σειρά με την οποία εισέπραξε από την ελεγχόμενη μετρητά 2.000,00 €, και άλλη μία που φέρει ημερομηνία 17/07/2015 σειρά Α' με την οποία εισέπραξε 2.206,60 € όσο και το υπόλοιπο της αξίας του τιμολογίου. Η εξόφληση πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών λόγω του ότι η χώρα βρισκόταν το 2015 σε καθεστώς <<βραχείας διάρκειας» που ορίζονταν από την Π.Ν.Π. ως τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας (ΦΕΚ 65 Α'/28-06-2015, (capital control), και σύμφωνα με το οποίο όλες οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της τραπεζικής αυτής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, εξέπιπταν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί έως και την 28-06-2015 (σχετικό 5 η ΠΟΑ. 1143/3-07-2015).

Επειδή στην συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ απέστειλε εκ νέου το υπ' αριθ' πρωτ./21 αίτημα πληροφοριών για παροχή πρόσθετων εξηγήσεων σχετικά με τα στοιχεία του απασχολούμενου ηλεκτρολόγου, και τις συνθήκες πραγματοποίησης των ηλεκτρολογικών εργασιών.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με το υπ' αριθ' πρωτ./21 υπόμνημά της αναφέρει ότι δεν γνωρίζει τα ακριβή του στοιχεία του ηλεκτρολόγου και οι υποχρεώσεις αυτού ήταν να περάσει απλά τις καλωδιώσεις που προέβλεπε το συμφωνητικό σε ήδη υφιστάμενη εγκατάσταση και να κάνει τις τελικές συνδέσεις μόνος του χωρίς συνεργείο λοιπών υπαλλήλων. Επιπλέον αναφέρει, ότι κάποια συμπληρωματικά βαψίματα που απαιτήθηκαν μετά το κλείσιμο των κουτιών/διακοπών κλπ έγιναν από την ίδια την προσφεύγουσα εταιρεία με ίδια υλικά.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία έθεσε στη διάθεση του ελέγχου έντυπη προσφορά που έλαβε από την με αντικείμενο αυτής «ηλεκτρολογική εγκατάσταση 12 δωματίων», περιγράφοντας σ' αυτήν αναλυτικά τις αναγκαίες εργασίες, ήτοι:

- . 3 γραμμές ρευματοδοτών
- 1 γραμμή αξεσουάρ μπάνιου
- 1 γραμμή ψυγείου
- 1 γραμμή τηλεφώνου
- . 1 γραμμή τηλεόρασης
- 1 γραμμή μαγνητικών επαφών πόρτας μπαλκονιού
- 1 γραμμή κουδουνιού μπάνιου
- 1 γραμμή κλιματιστικού
- 1 γραμμή φωτιστικού αλερετούρ
- 4 γραμμές φωτιστικών
- 1 παροχή δωματίου
- Τοποθέτηση πίνακα με ασφάλειες

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι αναφερόμενες στο επίδικο τιμολόγιο ηλεκτρολογικές εργασίες αποτελούν υπαρκτή συναλλαγή ενταχθείσα στο ΕΣΠΑ στο πλαίσιο της ανανέωσης - αντικατάστασης υφιστάμενων παλαιών εγκαταστάσεων και όχι ως νέες εγκαταστάσεις όπως έκρινε η Φορολογική αρχή διότι σε αυτήν την περίπτωση, δεν θα εντάσσονταν χωρίς την ανάλογη δήλωση εγκαταστάτη πτυχιούχου ηλεκτρολόγου.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυπέβαλε με την ενδικοφανή προσφυγή:

- 1) Το υπ' αριθμ./2015 τιμολόγιο εργασιών γυψοσανίδας με υλικά και το υπ' αριθμ. ΤΔΑ/2015 τιμολόγιο αγοράς υλικών για αποκατάσταση φθορών που έγινε από εμάς (βαψίματα κλπ)
- 2) Το με αριθμ./2015 επίδικο τιμολόγιο ηλεκτρολογικών εργασιών
- 3) Τις με αριθμ./2015 και με αριθμ./2015 αποδείξεις εξόφλησης του επίδικου τιμολογίου
- 4) Το από 30/8/2016 έντυπο τελικής επαλήθευσης - πιστοποίησης δαπανών του ΕΦΕΠΑΕ (έγκριση ΕΣΠΑ)

Επειδή από την έρευνα που κάναμε στην έντυπο τελικής επαλήθευσης - πιστοποίησης δαπανών του ΕΦΕΠΑΕ (έγκριση ΕΣΠΑ) προέκυψαν τα παρακάτω:

1) Στον α/α 8 του περιλαμβάνοντος πίνακα με τίτλο «*πρόοδος υλοποίησης Φυσικού & Οικονομικού Αντικειμένου*» και ειδικότερα στην κατηγορία ανάλυσης δαπανών έργου ανά κατηγορία επιλέξιμης δαπάνης αναφέρεται η περιγραφή δαπάνης «*ηλεκτρολογική εγκατάσταση 12 δωματίων του ξενοδοχείου*» με μονάδα μέτρησης «*κατ' αποκοπή*» Εγκεκριμένη αξία «6.360,00 €» και Υλοποιηθείσα αξία «3.299,68 €».

2) Στον α/α 52 του περιλαμβάνοντος πίνακα με τίτλο «*Αναλυτική κατάσταση παραστατικών δαπανών*» αναφέρεται το υπ' αρθ'/15 ΤΠΥ εκδόσεως της «.....» καθαρής αξίας 3.420,00 € πλέον ΦΠΑ 786,60 €.

3) Στους α/α 56 & 57 του περιλαμβάνοντος πίνακα με τίτλο «*Αναλυτική κατάσταση παραστατικών πληρωμών*» αναφέρεται η ένδειξη «μετρητά» σε πληρωμή που πραγματοποιήθηκε την 17.07.15 ποσού 2.206,60 € και σε πληρωμή που πραγματοποιήθηκε την 13.07.15 ποσού 2.000,00 €.

Επειδή με το έντυπο τελικής επαλήθευσης - πιστοποίησης δαπανών του ΕΦΕΠΑΕ (έγκριση ΕΣΠΑ) που φέρει τις υπογραφές των ελεγκτών της Διαχειριστικής Αρχής Υπηρεσίας του ΕΦΕΠΑΕ, με φερόμενη ημερομηνία οριστικοποίησης ελέγχου την 30.08.16, πιστοποιήθηκε η πραγματοποίηση των ηλεκτρολογικών εργασιών που αναφέρονται στο επίδικο Τ.Π.Υ. εκδόσεως της «.....» με Α.Φ.Μ..... .

Επειδή από τις προσκομισθείσες με αριθμ./2015 και με αριθμ./2015 αποδείξεις εξόφλησης του επίδικου τιμολογίου προέκυψε ότι η εξόφληση αυτού έγινε με μετρητά, χωρίς την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα ορισθέντα στις διατάξεις της ΠΟΛ 1143/03.07.15

Επειδή η εξόφληση του επίδικου τιμολογίου πραγματοποιήθηκε τμηματικά στις 13.07.15 με καταβολή μετρητών 2.000,00 € όπως εμφανίζεται στην με αριθμ./2015 απόδειξη είσπραξης και στις 17.07.15 με καταβολή μετρητών 2.206,60 € όπως εμφανίζεται στην με αριθμ./2015 απόδειξη είσπραξης, ήτοι σε χρονικό διάστημα ισχύος της τραπεζικής αργίας βραχείας διάρκειας που θεσπίσθηκε με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1143/03.07.15 και της Υ.ΑΔ/2015 (ΥΑ2015/Χ.Π.2314 ΦΕΚ Β 2015)

Επειδή από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το υπ' αρθ'/15 Τ.Π.Υ. σειρά Γ' που εξέδωσε η εταιρεία «..... με Α.Φ.Μ.....» με αναγραφείσα περιγραφή «*ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις 12 δωματίων στο ξενοδοχείο (12 ΔΩΜ.Χ 285,00 €) κατ' αποκοπή*» καθαρής αξίας 3.420,00 € πλέον ΦΠΑ 786,60 € η πραγματοποίηση των οποίων σε συνδυασμό με την αποδειχθείσα με προσκόμιση σχετικών παραστατικών στοιχείων αγορά υλικών από την προσφεύγουσα πιστοποιήθηκε με έντυπο τελικής επαλήθευσης - πιστοποίησης δαπανών του ΕΦΕΠΑΕ (έγκριση ΕΣΠΑ) υπογεγραμμένο από τους ελεγκτές της Διαχειριστικής Αρχής Υπηρεσίας Πατρών του ΕΦΕΠΑΕ, με φερόμενη ημερομηνία οριστικοποίησης ελέγχου την 30.08.16.

Επειδή από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει ότι οι επίμαχες ηλεκτρολογικές εργασίες πραγματοποιήθηκαν στο κατάστημα της προσφεύγουσας εταιρείας όχι όμως από την φερόμενη ως εκδότρια του επίμαχου τιμολογίου «.....» με Α.Φ.Μ. αλλά από τρίτο άλλο πρόσωπο η ταυτότητα του οποίου δεν κατέστη δυνατόν να προσδιορισθεί από την Φορολογική Αρχή.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, αλλά από πρόσωπο διαφορετικό από τον εκδότη των στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1313/2013** του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. 1β' 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, ο εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21/10/2021 και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.: και

Α) την επικύρωση των:

1) υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015.

2) υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015,

3) υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 Ν. 2523/1997 και άρθρ. 55 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ όπως ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 79 Ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015,

Β) την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας φορολογικού έτους 2015,

**Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση
Φορολογικό Έτος 2015**

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 684,00 € (3,420,00 € X 20%)

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 393,30 € (3,420,00 € X 23%= 786,60 € X 50 %)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/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 σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.