



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/02/2022
Αριθμός απόφασης: 484

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 01/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και άρθ. 55 του Ν. 4174/2013 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

Επισημαίνεται ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή στρέφεται κατά του υπ' αριθμόν/2021 Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, ωστόσο η Υπηρεσία μας, στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης και κρίνοντας ότι αυτό έχει συμβεί εκ παραδρομής, δέχεται ότι προσβάλλεται η υπ' αριθμόν/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **280,00 €** (= 700,00 € * 40%) διότι έλαβε δύο (2) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 700,00 €.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε με βάση το πόρισμα της από 06/10/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και άρθ. 55 του Ν. 4174/2013 (αριθμός εντολής/2021). Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, αιτία για τη διενέργεια ελέγχου στον προσφεύγοντα, αποτέλεσαν τα υπ' αριθμ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2021/25.2.2021 και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2021/16.6.2021 έγγραφα της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με τα οποία, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο εργασιών «κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια, νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές και ανακαινίσεις», διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 εξέδωσε 2133 φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την εν λόγω εταιρεία ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στο υπ' αριθμόν/2021 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσκόμισε το βιβλίο εσόδων-εξόδων και τα παραστατικά του έτους 2015, από όπου προέκυψε ότι έλαβε τα κάτωθι στοιχεία:

A/A	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
.....	2/9/2015	350,00	80,50	430,50
.....	4/9/2015	350,00	80,50	430,50

Τα εν λόγω τιμολόγια αναγράφουν αιτιολογία «ελαιοχρωματισμοί εσωτερικών χώρων Μ/Υ, Κ/Α», καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων (σελ. 45) και ο προσφεύγων επωφελήθηκε από την έκπτωση των σχετικών δαπανών τόσο από πλευράς φορολογίας εισοδήματος όσο και από πλευράς Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ο ίδιος ήταν σε κάθε περίπτωση καλόπιστος λήπτης και ότι οι αναγραφόμενες στα επίμαχα παραστατικά εργασίες όντως πραγματοποιήθηκαν.

Ως προς τους 1ο και 2ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «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 στην παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 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 εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως 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 εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προμηθευτή του προσφεύγοντος από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και σε βάρος του ιδίου του προσφεύγοντος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (δυνάμει της με αριθ./2021 εντολής ελέγχου).

Επειδή βάσει του εν λόγω ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η προμηθεύτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος, με Α.Φ.Μ., αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια και τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων (ως ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων) βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και της φερομένης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή παράλληλα, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, «στις 5/8/2021-πριν την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ο ελεγχόμενος υπέβαλε Τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 με τις διατάξεις του Ν.4512/2018 στη ΔΟΥ ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ και στον κωδικό 401 συμπεριέλαβε ως επιπλέον κέρδη τα ποσά που καταλογίζονται από τη λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων και αφορούν έξοδα που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 22 του Ν. 4172/2013. Επίσης στις 30/7/2020 υπέβαλε τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ στο μήνα που καταλογίζεται η λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων και συμπεριέλαβε τον αναλογούντα μη εκπιπόμενο φόρο εισροών αυτών προς απόδοση».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων τύγχανε καλόπιστος λήπτης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06/10/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και άρθ. 55 του Ν. 4174/2013 του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 01/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 280,00 € (= 700,00 * 40%)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.