



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 25/2/2022

Αριθμός Απόφασης: 637

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 08.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, οδός αρ. (ΑΦΜ), κατά της αριθ./2021 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής και τα προσκομιζόμενα έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 08.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του (ΑΦΜ), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την με ημερομηνία θεώρησης 08/9/2021 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων (ν.4093/2012 ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ. Ηλιουπόλεως, η προσφεύγουσα κρίθηκε για το φορολογικό έτος 2015 ως λήπτρια ενενήντα σαράντα έξι (46) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 224.654,00€ πλέον ΦΠΑ 51.670,42, εικονικά στο σύνολό τους, εκδοθέντα από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ

Ο έλεγχος κατέληξε στην ως άνω διαπίστωση λαμβάνοντας υπόψη, τα παρακάτω:

<<α. Τα αναφερόμενα στο υπ' αριθμό/2020 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απ' όπου προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, ήταν μεν φορολογικά υπαρκτή αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές & εργασίες και ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, κάνοντας χρήση των οποίων οι λήπτριες επιχειρήσεις, να εμφανίζουν στα φορολογικά τους βιβλία αυξημένες δαπάνες με παράλληλη παράνομη έκπτωση του ποσού του Φ.Π.Α των εικονικών αυτών στοιχείων
β. Όσα διαπιστώθηκαν από τον παρόντα έλεγχο (κεφ. 4 έκθεσης ελέγχου).

γ. Τις διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τα ληφθέντα παραστατικά, τις περιγραφόμενες υπηρεσίες, τον τρόπο εξόφλησης κ.λπ.

δ. Το υπ' αρ. πρωτ. /2021 έγγραφο της με το οποίο μας γνωρίζει ότι ο έλεγχος των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (1 έως 9) πραγματοποιείται με βάση τα στοιχεία που αποτυπώνονται στο δελτίο αποστολής και στη σύμβαση έργου και ότι δεν γίνεται επιτόπια αυτοψία σε κάθε ένα έργο για την διαπίστωση της υλικής του εκτέλεσης,

ε. Το υπ' αρ. πρωτ. /2021 έγγραφο του ΕΦΚΑ (.....) από το οποίο προκύπτει ότι δεν έχει γίνει απογραφή οικοδομοτεχνικού έργου για τις παραπάνω εργασίες.

στ. Την υπ αρ. πρωτ. /2021 υπεύθυνη δήλωση του ιδιοκτήτη του μισθωμένου ακινήτου επί της οδού>>.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

<<Επειδή εντελώς αναπαισιολόγητα, αβάσιμα και εσφαλμένα, καταλογίσθηκαν τα παραπάνω πρόστιμα στην επιχείρησή μου και πρέπει να ακυρωθούν για τους παρακάτω λόγους και για όσους επιφυλάσσομαι να προσθέσω νομίμως.

Τα ελεγχθέντα 46 τιμολόγια ως αυτά αναφέρονται στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος εκδόσεως της εταιρείας «.....» αφορούν εργασίες επισκευής (βαψίματος, τσιμέντων, πλακιδίων, φωτιστικών κ.λπ.) τις οποίες εκτέλεσε με δικό της προσωπικό ή με υπεργολάβους χωρίς να το γνωρίζω, κατά την κρίσιμη χρονική περίοδο.

Από το προσκομιζόμενο και επικαλούμενο με αριθμ. πρωτ. /2016 έγγραφο της με θέμα: Αποτελέσματα Τελικής Επαλήθευσης για το έργο με κωδικό

Στο έγγραφο αυτό αναφέρεται σαφέστατα ότι «Σε συνέχεια του σχετικού αιτήματός σας, διενεργήθηκε επιτόπια τελική επαλήθευση βάσει των αποτελεσμάτων της οποίας οι συνολικά πιστοποιημένες δαπάνες του έργου σας διαμορφώθηκαν σε 89.376,50 ευρώ με αναλογούσα σε αυτές δημόσια επιχορήγηση ύψους 44.688, 24 ευρώ

Τέλος, από κανένα πραγματικό περιστατικό ή άλλο εν γένει αποδεικτικό μέσον προκύπτει ότι οι εργασίες στην έδρα της επιχείρησης δεν εκτελέσθηκαν και ότι τα άνω τιμολόγια είναι εικονικά. Οι αυθαίρετοι συλλογισμοί και αυθαίρετη εξαγωγή συμπερασμάτων, λόγω της φορολογικής παραβατικότητας της εκδότριας εταιρείας «.....», που περιγράφεται στο δελτίο

Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με την οποία συναλλάχθηκα με καλή πίστη, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά αβάσιμοι και αόριστοι.

Επειδή αγνοούσα, ούτε μπορούσα να έχω αν η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, με την βοήθεια τρίτων προσώπων που εμφανιζόταν π.χ. ως προμηθευτές, με παραπλάνησε ως προς την ύπαρξη της συναλλακτικής δυνατότητας και επιχειρηματικής δραστηριότητας έτσι ώστε να μην ερευνήσω περαιτέρω αυτές τις δυνατότητες, δεν μπορεί να χαρακτηρισθούν συλλήβδην αυτά ως εικονικά.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, εσφαλμένα και ανατιολόγητα επιβλήθηκαν πρόστιμα συνολικού ύψους 25.411,40 ευρώ, καθ' όσον η αιτιολογική τους βάση είναι αστήρικτη και μη νόμιμη και θα πρέπει να επανεξετασθεί ο καταλογισμός τους.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, κατά την διάρκεια της επιχειρηματικής μου συναλλαγής με την εταιρεία «.....» ενεργούσα με καλή πίστη και είχα την πεποίθηση ότι συναλλάσσομαι εντός των ορίων του νόμου με την άνω εταιρεία>>

ΥΠΟΜΝΗΜΑ

Ο προσφεύγων, υπέβαλλε το αριθ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/07.2.2022 έγγραφο υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται, α) την εφαρμογή της απόφασης του ΣτΕ σχετικά με την αριθ...../2021 οριστική πράξη πρόστιμου του άρθρου 7 παρ. 3 &5 - ν. 4337/2015 και β) προσκομίζει έγγραφα, όπως αντίγραφα τιμολογίων, δελτία αποστολής που υπέβαλλε στην, πληρωμές προς την κλπ.

Επειδή, τα προσκομισθέντα έγγραφα κρίθηκαν από την υπηρεσία μας ως συμπληρωματικά και προσκομίσθηκαν την ίδια ημέρα(07/2/2022) της λήξης της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, με την αριθ./2022 απόφαση παράτασης προθεσμίας του προϊσταμένου, εδόθη παράταση τριάντα ημερών (30) για την έκδοση απόφασης, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Περαιτέρω με την αριθ. πράξη αναπομπής/2022, αναπέμφθηκαν τα στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2022 έγγραφό της μας γνώρισε τα εξής: <<Τα αναφερόμενα στο υπ αρ. πρωτ/2022 έγγραφό σας παραστατικά εξόδων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», προσκομίσθηκαν εκ νέου από τον ελεγχόμενο στην Υπηρεσία σας στο πλαίσιο της άσκησης των ως άνω υπό κρίση ενδικοφανών προσφυγών, με αποτέλεσμα να μην αποτελούν νέα στοιχεία, διότι τα εν λόγω στοιχεία είχαν προσκομισθεί στην υπηρεσία μας διαρκούντος του ελέγχου, τα οποία και αξιολογήθηκαν.

Συγκεκριμένα:

Τα τιμολόγια που ελέγχθηκαν από την ήταν τα συγκεκριμένα (τα δέκα) που αναφέρονται στο παραπάνω έγγραφό σας, πλην όμως πιστοποιήθηκαν από την μόνο τα εννέα από αυτά και μέρος του ΤΙΜ ΠΥ, καθώς σύμφωνα με το υπ αριθ. Πρωτ./2016 (θέμα: Αποτελέσματα Τελικής Επαλήθευσης για το έργο με κωδικό) έγγραφό της, το υπ' αρ παραστατικό του προμηθευτή «.....» καθαρής αξίας 3.500,00€ και ημερομηνίας 13/07/2015, δεν πιστοποιήθηκε κατά το ποσό των 2.430,00 €, λόγω μη επιλέξιμης ποσότητας της δαπάνης σύμφωνα με το σύνολο των τετραγωνικών μέτρων όπως αποτυπώνονται στο δελτίο αποστολής και στη σύμβαση έργου.

Για το ως άνω με αριθ. Πρωτ./2016 έγγραφο της, έχουμε αναφερθεί εκτενώς σε όλες τις εκθέσεις ελέγχου. Ενδεικτικά στην σελ 12 της από 08/09/2021 οικείας έκθεσης φορολογίας Εισοδήματος αναφέρεται ότι «Επειδή πολλά από τα ανωτέρω εκδοθέντα παραστατικά και συγκεκριμένα τα εννέα πρώτα χρησιμοποιήθηκαν από τον ελεγχόμενο για την είσπραξη επιχορήγησης από το ΕΣΠΑ (τα έξι πρώτα για εργασίες στην έδρα της επιχείρησης στην οδό, και τα υπόλοιπα για μέρος εργασιών ανακαίνισης στο γραφείο επί της οδού,) μέσω του προγράμματος

«Ενίσχυσης Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στους τομείς Μεταποίησης, Τουρισμού, Εμπορίου Υπηρεσιών», ο έλεγχος απέστειλε το υπ. αρ. πρωτ./2021 αίτημα παροχής πληροφοριών προς την για το πρόγραμμα (ΕΣΠΑ). Με το αίτημα ζητούσαμε να μας αποστείλουν τον κατατεθέντα φάκελο υλοποίησης του έργου στο σύνολο του και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο έχει σχέση με το φάκελο αυτό. Με το υπ' αρ. πρωτ./2021 έγγραφό της, η μας απέστειλε αντίγραφο των αποτελεσμάτων τελικής επαλήθευσης του έργου με κωδικό το οποίο αφορά την πιστοποίηση των αιτούμενων δαπανών στα έργα επί της οδού, και επί της οδού, με το οποίο μας γνωρίζει ότι ο έλεγχος των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών πραγματοποιείται με βάση τα στοιχεία που αποτυπώνονται στο δελτίο αποστολής και στη σύμβαση έργου και ότι δεν γίνεται επιτόπια αυτοψία σε κάθε ένα έργο για την διαπίστωση της υλικής του εκτέλεσης.»

Κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις και πορίσματα της υπό κρίση Εκθέσεως έλεγχου για την ατομική επιχείρηση «..... -, ΑΦΜ, και οι βάσει αυτών εκδοθείσες Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού, δεν τροποποιούνται καθώς τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα ως δήθεν «νέα στοιχεία» έχουν εξεταστεί και αξιολογηθεί από την Υπηρεσία μας, η οποία έχει διενεργήσει εκτενή έρευνα και τα αποτελέσματά της είναι πλήρως στοιχειοθετημένα και αιτιολογημένα>>.

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 1. Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»

Άρθρο 2. Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Άρθρο 10. Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

8. 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.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά

πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» 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, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν.4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την 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. 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 506/2012)).

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 116/2013 όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 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 την πάγια νομολογία του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

- α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε
- β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε
- γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528, 1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, το βάρος απόδειξης τόσο της ανυπαρξίας της συναλλαγής και της εξ αυτής

εικονικότητας του φορολογικού στοιχείου, όσο και της συναλλαγής με πρόσωπο διάφορο του εκδότη του στοιχείου, καθώς και της κακής πίστης του λήπτη ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλομένου του, φέρει η Φορολογική Αρχή (βλ. ΣτΕ 494/2009, 466/2008, 3411/2004 κ.α.).

Επειδή ο φερόμενος ως λήπτης εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου απαλλάσσεται της σχετικής ευθύνης, εφ' όσον αποδείξει έναντι της Φορολογικής Αρχής την καλή πίστη του (βλ. ΣτΕ972/2020, ΣτΕ 1238/2018, ΣτΕ 2223/1995, ΣτΕ 1217/1995, ΣτΕ 212/1998, ΣτΕ 1553/2003 ΔΦΝ 2004.702, ΔΕΕ 2004.711, Λογιστής 2004.497, ΣτΕ 547/2006 Λογιστής 2006.981, ΣτΕ 1653/2006, ΔΕφΠειρ 732/1989, ΔΕφΘεσ 10/1999 ΔΦΝ 1999.1480, ΔΕφΑθ 2901/2000 ΔΦΝ 2000.286, ΔΕφΘεσ 1427/2004 ΔΦΝ 2005.1976, ΔΕΔ Αθηνών 2135/2020 1224/2020, ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 442/2019).

Επειδή, το ΣτΕ με την υπ' αριθμό 2115/2017 σχετικά με «Εικονική συναλλαγή - Εικονικό τιμολόγιο - Βάρος απόδειξης», έκρινε ότι 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 το 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 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 πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου 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...)»

Επειδή με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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 τις διατάξεις του άρθρου 79 «Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία» του ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74) ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν.2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση «.....», ήταν κατά το έτος 2015 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 08/09/2021 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ./2021 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 08.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - του (ΑΦΜ), με την επικύρωση της αριθ./2021 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης Αττικής.

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
25.835,21€	25.835,21€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

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.