



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Καλλιθέα, 27-7-2022
Αριθμός Απόφασης: 2629

**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 αριθμ.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 **29-3-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή:

α) της λυθείσης εταιρείας με **Α.Φ.Μ.** νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα τον δήμο και κατάστημα επί της οδού αριθμός ... και β) του του με **Α.Φ.Μ.:** υπό την ιδιότητα του διαχειριστή και εκκαθαριστή της λυθείσης εταιρείας με **Α.Φ.Μ.** κατά της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 και της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 και την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ των οποίων αιτείται την ακύρωση καθώς και τις από 11-2-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-3-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσης εταιρείας με Α.Φ.Μ. νομίμως εκπροσωπούμενης, και του διαχειριστή και εκκαθαριστή αυτής του με Α.Φ.Μ. : υπό την ιδιότητα του εκκαθαριστή της λυθείσης εταιρείας 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:

-Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 1.840,00€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 2.208,00€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **4.048,00€**.

-Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 2.080,00€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 2.496,00€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **4.576,00€**.

Οι άνω διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου δυνάμει της με αρ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2020/20-10-2020** δελτίο πληροφοριών της **ΥΕΔΔΕ Αττικής** με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας (αρ. πρωτ. εισερχ./2021) η από 16-10-2020 Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και ν.4437/2015, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην με Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για εικονική επιχείρηση η οποία εξέδωσε κατά τη χρήση 2013, δεκαοχτώ (18) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 213.410,04€. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Γλυφάδας προέκυψε ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια εταιρεία, είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία η οποία έλαβε κατά τη χρήση 2013 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 8.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.840,00€ το οποίο κρίθηκε εικονικό στο σύνολό του.

Σημειώνεται ότι στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας κατόπιν του με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2020/20-10-2020 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, εκδόθηκε η με αρ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου με την οποία επιβλήθηκε, για τη διαπιστωθείσα παράβαση λήψεως ενός (1) εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου από την ως άνω εκδότρια εικονικών, πρόστιμο του άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.13 – 31.12.13, κατά του οποίου ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η με αρ. /5-1-2022 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απερρίφθη με την με αρ. 1570/2022 Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

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

- 1) Εσφαλμένη η κρίση της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας του τιμολογίου και ανυπαρξία της συναλλαγής. Ειδικότερα η προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρει ότι η συναλλαγή αυτής με την εκδότρια του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου έγινε με καλή πίστη.
- 2) Το δικαίωμα της Φορολογικής Αρχής προς έκδοση και κοινοποίηση της υπό κρίση προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ για την ελεγχόμενη χρήση 2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 §11 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014)ορίζονται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν.2238/1994 (ΚΦΕ), όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του

Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 § 5 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν.4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος [...]».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...] Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης 16/10/2020 Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε σε μία (1) παράβαση. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας του υπ' αριθ./13 εικονικού, για ανύπαρκτη στο σύνολό του συναλλαγή, φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αξίας 8.000,00€, πλέον ΦΠΑ 1.840,00 € ήτοι συνολικού ποσού 9.840,00 €, εκδόσεως της εταιρείας με Α.Φ.Μ.,

Επειδή η λήψη του ως άνω εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή

φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στην κρινόμενη χρήση 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 και της παρ.1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου στη χρήση 2013 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων (11-2-2022) πράξεων, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης κρίσης της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας του τιμολογίου και ανυπαρξίας της συναλλαγής καθώς και ύπαρξης καλής πίστης κατά την εκτέλεση της συναλλαγής με την εκδότρια του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 ή ως προστηθείς αυτού.

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, 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 την από 16.10.20 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής Υποδιεύθυνση Γ', Τμήμα Γ2 προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία με Α.Φ.Μ. ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία, το υπ' αριθ. /13 Τ.Π.Υ. που εξέδωσε η προμηθεύτρια εταιρεία με Α.Φ.Μ., και κρίθηκε εικονικό ως προς την συναλλαγή καθαρής αξίας 8.000,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 1.840,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 9.840,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 6 του Ν.4093/2012 και του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε με τον Ν.4337/2015 και ισχύει.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ
και διακριτικό τίτλο με Α.Φ.Μ.

Η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στα πλαίσια του ελέγχου διεξήγαγε έρευνα μέσω των συστημάτων του taxis & elenxis της Γ.Γ.Π.Σ. της Α.Α.Δ.Ε. για τον προσδιορισμό της φορολογικής ταυτότητας της προμηθεύτριας της προσφεύγουσας εταιρείας, με Α.Φ.Μ. και διαπίστωσε ότι:

α) η προμηθεύτρια εταιρεία της προσφεύγουσας προέβη σε έναρξη εργασιών την 12.03.04 με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες διάθεσης χρόνου στα ηλεκτρονικά μέσα ενημέρωσης για παρουσίαση διαφημίσεων

β) Διαχειριστής της ως άνω οντότητας από ενάρξεως έως και 13/02/2012 ήταν ο με ΑΦΜ και από 13/02/2012 έως την ώρα του ελέγχου μοναδικός εταίρος και νόμιμος εκπρόσωπος ο με ΑΦΜ

Η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠΕΞ/2019 έγγραφό της ζήτησε από την Διεύθυνση Ασφαλείας (Τμήμα αρχείου ταυτοτήτων) να της γνωρίσει οτιδήποτε στοιχείο διαθέτει η υπηρεσία τους για τον , η οποία ανταποκρινόμενη στο ως άνω αίτημα με το με αριθ. πρωτ. / / ... /2019 έγγραφό της γνωστοποίησε στην ΥΕΔΔΕ ότι ο Διαχειριστής της ως άνω οντότητας απεβίωσε την 12/05/2014 και το συμβάν δηλώθηκε την 27/06/2014 στο ΤΑ

γ) Επειδή η ελεγχόμενη εκδότρια δεν έχει δηλώσει απασχόληση υπαλληλικού προσωπικού και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φόρου μισθωτών υπηρεσιών, η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το αριθμό πρωτ. ΕΜΠΕΞ/2019 έγγραφό της ζήτησε από τον Ε.Φ.Κ.Α. (Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής ασφάλισης) να της γνωρίσει από τα στοιχεία που διαθέτει εάν η ελεγχόμενη οντότητα έχει απογραφεί στο μητρώο Εργοδοτών και αν έχει απασχολήσει προσωπικό για τα έτη από 2012 έως και σήμερα. Ο Ε.Φ.Κ.Α. με το με αριθ. πρωτ. Δ.ΕΙΣΦ.Μ. / / /2019 έγγραφο του γνωστοποίησε στην ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει απογραφεί στο Μητρώο Εργοδοτών του Ε.Φ.Κ.Α και ως εκ τούτου ουδέποτε έχει απασχολήσει προσωπικό.

δ) Η ελεγχόμενη εκδότρια δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και τεχνικά μέσα που απαιτούνται για εργασίες όπως σχεδιασμός, επιμέλεια και παραγωγή - εκτύπωση διαφημιστικών εντύπων, καθόσον δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών από την εκδότρια, αλλά ούτε προσκομίσθηκε άλλο φορολογικό στοιχείο που να τεκμηριώνει την πραγματοποίηση των εν λόγω εργασιών.

Δεν υπάρχουν έξοδα από μέρους της και είναι δυσανάλογα των παρασχεθεισών υπηρεσιών της, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων (δηλώσεις τρίτων).

ε) Η εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε πελάτες της για διαφημίσεις που αυτή πραγματοποίησε και για προώθηση - προβολή των σκοπών της εκάστοτε εταιρείας μέσω του δικτύου τηλεοράσεων (μόνιτορ) του σταθμού υπεραστικών λεωφορείων στον Κηφισό, σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα. Για το λόγο αυτό η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με την αριθμό πρωτ/2019 πρόσκληση της ζήτησε από την οντότητα με ΑΦΜ πληροφορίες για τις εν λόγω διαφημίσεις και ο ως οικονομικός δ/ντής αυτής υπέβαλε το αριθ. πρωτ./15.01.20 υπόμνημα στην ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στο οποίο αναφέρει επακριβώς τα εξής: «Για την και διακρ. Τίτλο

1) ουδέποτε μέχρι σήμερα έχουμε ακούσει κάτι σχετικό με την ανωτέρω εταιρεία

2) ουδέποτε μέχρι σήμερα έχουμε συνεργαστεί ή έχουμε υπογράψει κάποιο συμφωνητικό παραχώρησης χρήσης των μόνιτορ των εκδοτηρίων του Σταθμού».

στ) Η εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε πελάτες της για διαφημίσεις που αυτή πραγματοποίησε και για προώθηση - προβολή των σκοπών της εκάστοτε εταιρείας μέσω του δικτύου τηλεοράσεων (μόνιτορ) της Βαρβακείου αγοράς, σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα. Για το λόγο αυτό η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με την αριθμό πρωτ/2019 πρόσκληση της ζήτησε από την οντότητα με Α.Φ.Μ.:..... πληροφορίες για τις εν λόγω διαφημίσεις και ο ως πρόεδρος του σωματείου δήλωσε ότι ουδέποτε είχε συναλλαγές με την επιχείρηση ούτε σύναψε ποτέ συμφωνητικό για διενέργεια από μέρους της ανωτέρω οποιαδήποτε διαφήμιση στο χώρο της αγοράς. Εξάλλου δεν υπήρχαν ποτέ στο χώρο της αγοράς μόνιτορ TV»

ζ) Η εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε πελάτες της για διαφημίσεις που αυτή πραγματοποίησε και για προώθηση - προβολή των σκοπών της εκάστοτε εταιρείας μέσω του δικτύου τηλεοράσεων (μόνιτορ) της Βαρβακείου αγοράς, σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα. Για το λόγο αυτό η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με την αριθμό πρωτ/2019 πρόσκληση της ζήτησε από την οντότητα με Α.Φ.Μ. πληροφορίες για τις εν λόγω διαφημίσεις και ο ως πρόεδρος του σωματείου δήλωσε με το υπ' αριθ υπόμνημά του ότι ουδέποτε είχε συναλλαγές με την επιχείρηση

..... ούτε σύναψε ποτέ συμφωνητικό για διενέργεια από μέρους της ανωτέρω οποιαδήποτε διαφήμιση στο χώρο της αγοράς. Εξάλλου δεν υπήρχαν ποτέ στο χώρο της αγοράς μόνιτορ TV»

η) Η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/ 04.05.2020 έγγραφο της προς την Τράπεζα, αιτήθηκε από την τράπεζα(δ/ση κανονιστικής συμμόρφωσης) να της γνωρίσει τον δικαιούχο του λογαριασμού IBAN: GR....., ποιος τον διαχειρίζεται και να της αποστείλει τυχόν εξουσιοδότηση ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που αφορά τον δικαιούχο αυτού.

Η Τράπεζα με το με αριθ. πρωτ./...../2020 έγγραφο της γνωστοποίησε ότι ο εν λόγω λογαριασμός έχει δικαιούχο το νομικό πρόσωπο με δ.τ. για το χρονικό διάστημα 30/04/2004 (ημερομηνία ανοίγματος του λογαριασμού) έως και 04/05/2020 (ημερομηνία εγγράφου) με εκπρόσωπο αυτής τον του, ο οποίος την εκπροσωπεί και δεσμεύει υπογράφοντας κάτω από την εταιρική επωνυμία, αν και από το ιστορικό της εκδότριας επιχείρησης προκύπτει ότι ο μεταβίβασε την επιχείρηση την 13/02/2012 στον με ΑΦΜ, ο οποίος στο εξής ήταν ο μοναδικός εταίρος και νόμιμος εκπρόσωπος της, όπως ρητά αναγράφεται στην από 13/02/2012 τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας (Εφημ. της Κυβερνήσεως αρ. φύλλου).

Ο εξακολουθούσε να παρουσιάζεται και να λειτουργεί ως νόμιμος εκπρόσωπος της εκδότριας εταιρείας συνάπτοντας συμφωνίες, υπογράφοντας συμφωνητικά και μετά την 13/02/2012 (ημερομηνία αποχώρησης του από την εταιρεία) και όπως προκύπτει από τις απαντήσεις στα αιτήματα της ΥΕΔΔΕ στα συνεργαζόμενα πιστωτικά ιδρύματα με την εκδότρια επιχείρηση, εισέπραττε χρήματα (μετρητά, μέσω επιταγών κ.λπ.) και όχι μόνο μετά την ημερομηνία αποχώρησης του, αλλά και μετά τον θάνατο του επόμενου από αυτόν νόμιμου εκπρόσωπου την 12/05/2014.

θ) Η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ έγγραφο της προς την Τράπεζα, απέστειλε ενδεικτικά τις κινήσεις τραπεζικού λογ/σμου για να της γνωρίσει το σύνολο των πληροφοριών που έχει στην διάθεση της (παραστατικά, συσχετιζόμενες κινήσεις, δικαιούχο λογαριασμού χρέωσης/πίστωσης κ.λπ.):

Η Τράπεζα Πειραιώς με το με αριθ. πρωτ./...../2020 έγγραφό της απέστειλε στην ΥΕΔΔΕ αντίγραφα των παραστατικών των συσχετιζόμενων κινήσεων από τα οποία προέκυψε ότι η εξόφληση των τιμολογίων από τους πελάτες της εκδότριας πραγματοποιείται με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της, στη συνέχεια όμως το σύνολο των ποσών αυτών αναλαμβάνεται από τον ή μεταφέρεται σε ατομικό λογαριασμό του ίδιου (λογ. 30319000), ο οποίος όμως μεταβίβασε και αποχώρησε από την εκδότρια εταιρεία την 13/02/2012 και μέχρι την ώρα του ελέγχου δεν προσκόμισε στοιχεία για το λόγο ανάληψης των χρηματικών αυτών ποσών.

Επί προσθέτως ο δήλωσε στις 13/07/2020 στην ΥΕΔΔΕ ότι δεν ήταν υπάλληλος αυτής, ούτε πληρεξούσιο παρουσίασε όπως ισχυρίσθηκε ότι είχε, εκτός από μιας απλής εξουσιοδότησης την οποία δεν προσκόμισε ποτέ σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, όπως δεν προσκόμισε ποτέ την τροποποίηση του καταστατικού που έγινε την 13/02/2012, ώστε η τράπεζα να λάβει γνώση ότι τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας θα διαχειρίζεται πλέον ο επόμενος νόμιμος εκπρόσωπος

Επειδή, από την από 11-02-2022 σχετικές εκθέσεις ελέγχου της αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου βάσει της από 16.10.20 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία της ως άνω εκδότριας επιχείρησης, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από την προσφεύγουσα κατά το έτος 2013 του κρινόμενου εικονικού φορολογικού στοιχείου καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί εσφαλμένη κρίσης του ελέγχου της εικονικότητας της υπό κρίση συναλλαγής δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο αλλά και ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε στοιχείο πού να αποδεικνύει την καλή πίστη με δεδομένο ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και σε κάθε περίπτωση στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, από τα ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τη λήψη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 11-2-2022 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης της κρινόμενης συναλλαγής δεν ευσταθεί και τυγχάνουν απορριπτέοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29-3-2022 και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με **Α.Φ.Μ.** και επικύρωση της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 και της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.13 – 31.12.13

-Υπ' αρ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ
Σύνολο φόρου για καταβολή: 4.048,00€

Οικονομικό έτος 2014

-Υπ' αρ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
Εισοδήματος
Σύνολο φόρου για καταβολή: 4.576,00€

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.