



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2022

Αριθμός απόφασης: ΗΛ.48

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2022 και με αριθμό ηλεκτρονικής καταχώρησης Η/..... ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου Ψυχικού Αττικής επί της οδού κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού :

-της υπ'αριθμ. /27-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015,

-της υπ'αριθμ. /27-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016,

-της υπ'αριθμ. /27-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015,

-της υπ'αριθμ. /27-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

-της υπ'αριθμ. /27-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ. καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2022** και με αριθμό ηλεκτρονικής καταχώρησης Η/..... ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ'αριθμ./**27-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 18.823,29 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 6.662,32 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **25.485,61 ευρώ** πλέον του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ποσού **74,35 ευρώ**.

-Με την υπ'αριθμ./**27-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 2.062,90 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 1.031,45 ήτοι συνολικό ποσό **3.094,35 ευρώ**.

-Με την υπ'αριθμ./**27-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017 ποσού **6.872,98 ευρώ (13.745,95 Χ 50%)** διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 59.765 ευρώ πλέον ΦΠΑ ποσού 13.745,95 ευρώ.

-Με την υπ'αριθμ./**27-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 30.803,26 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 15.401,63 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 6.984,06 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **53.188,95 ευρώ**.

-Με την υπ'αριθμ./**27-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος το δηλωθέν πιστωτικό ποσό ύψους 1.067,90 ευρώ, χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 19.205,49 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 10.136,70 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 3.839,39 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **34.249,48 ευρώ**.

Οι ως παραβάσεις και διαφορές φόρων, ειδικής εισφοράς καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 24/12/2021 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χολαργού

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../01-03-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα. Η εν λόγω εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ./19-02-2021 δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ το οποίο ενημερώνει ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με την επωνυμία
..... **ΜΟΝ. ΕΠΕ, ΑΦΜ:** για τις χρήσεις 2015 και 2016 και αναλυτικά ως εξής:

«1) Στην χρήση 2015 έλαβε (και έως τις 16-10-2015) δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 59.765,00€.

2) Στην χρήση 2015 (μετά τις 17-10-2015) έλαβε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.700,00€.

3) Στην χρήση 2016 έλαβε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.610,00€.

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκαν και καταλογίσθηκαν διαφορές εισοδήματος και ΦΠΑ και τα σχετικά πρόστιμα λόγω λήψης των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων και ακόμη από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε προσάυξηση περιουσίας λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων ποσού 25.730,19 για το φορολογικό έτος 2015 και ποσού 19.243,12 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016. Ενώ από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκαν για το φορολογικό έτος λογιστικές διαφορές ποσού 30.740,00 ευρώ τα οποία αντιστοιχούν σε παραστατικά αξίας άνω των 500,00 ευρώ τα οποία εξοφλήθηκαν με μετρητά.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Η διάταξη της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει ότι :
«...2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ...Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...». Εν προκειμένω ουδεμία αιτιολογία υπάρχει επί του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων και επί της οικείας έκθεσης ελέγχου ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

-Η αποδιδόμενη εκ μέρους της φορολογικής αρχής παράβαση της λήψεως των εικονικών τιμολογίων από την εταιρεία μας, αποτελεί το κοινό για όλες τις προσβαλλόμενες πράξεις έρεισμα για την επιβολή προστίμων ΦΠΑ και φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ. Η διαπίστωση αυτή του φορολογικού ελέγχου είναι εσφαλμένη για τους ακολούθους λόγους. Γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, ότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια ότι είτε 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο πρέπει να αποδείξει 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), άλλως

συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε ο λήπτης βαρύνεται ανταποδεικτικώς με την απόδειξη της αλήθειας της συναλλαγής.... Εν προκειμένω οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ήταν φορολογικά αλλά συναλλακτικά υπαρκτά πρόσωπα. Το γεγονός ότι οι αγορές των εν λόγω επιχειρήσεων είναι μηδενικές με συνέπεια να μην υπάρχει δυνατότητα περαίωσης των ανατεθεισών εργασιών από την πλευρά του δεν δύναται να οδηγήσει στην κρίση περί εικονικότητας. Ο έλεγχος ουδέν ουσιαστικό έλεγχο πραγματοποίησε στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του.

-Σε κάθε περίπτωση τα έργα που ανατέθηκαν στην επιχείρησή του έχουν αποπερατωθεί, ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη και συνεπώς στην περίπτωση που υπήρξε εικονικότητα αυτή συνίσταται σε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Ο ίδιος δεν μπορούσε να γνωρίζει ότι οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις τηρούσαν πλημμελώς τα φορολογικά τους στοιχεία.

-Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν και να εφαρμοσθεί το άρθρο 3 του ν. 4337/2015, καθώς ο αποκλεισμός από το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που θεσπίζεται από το νόμο αυτό συνιστά παραβίαση της συνταγματικά θεμελιωμένης αρχής της ισότητας και της χρηστής διοίκησης, καθώς και της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη. Τα επίδικα πρόστιμα του άρθρου 79 του ν.4472/2017 πρέπει να ακυρωθούν και εφαρμοσθεί αναδρομικά η ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 3 του ν.4337/2015 η οποία κατήργησε την επιβολή προστίμων λόγω λήψης εικονικών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» ορίζονται τα εξής:

«4. 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 εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας».

Επειδή στο άρθρο 71 του ν.4174/2013 (Όπως προστέθηκε με το [άρθρο 8 του Ν. 4337/2015](#) (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το [άρθρο 23](#) ισχύει από 17/10/2015 και μετά ορίζονται τα εξής:

«Τα άρθρα 17 , 18 , 19 , 20 και 21 του Ν. 2523/1997 , όπως ισχύουν, καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του Ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70).».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

"Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου

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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα'.

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013** του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«...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 με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017 όπως ισχύει μέχρι την δημοσίευση του ν.4337/2015 (17/10/2015) ορίζονται εξής:

«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.»

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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 ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προβάλλει ως βασικό ισχυρισμό ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές και δεδομένου ότι πρόκειται για υπαρκτές επιχειρήσεις η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας και εν προκειμένω δεν αιτιολόγησε την κρίση της. Επίσης ως προς τα πρόστιμα του ΦΠΑ ζητά την αναδρομική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρο 3 του ν.4337/2015.

Επειδή ωστόσο η κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών είναι βασίμως και πλήρως αιτιολογημένη καθώς ως προς τον εκδότη των συναλλαγών έχει διενεργηθεί έλεγχος από την ΥΕΔΔΕ και έχει διαπιστωθεί με πραγματικά δεδομένα ότι δεν διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες. Τόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου αλλά και από άλλες υποθέσεις που έχει εξετάσει η Υπηρεσία μας που αφορούν λοιπούς λήπτες του ιδίου εκδότη

ΜΟΝ. ΕΠΕ, ΑΦΜ: (.....) έχουν διαπιστωθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ τα εξής:

«Στο με αρ. Π.Δ. 2699/15-09-2015 της υπηρεσίας μας καταγγέλλεται η επιχείρηση
..... ΜΟΝ. ΙΚΕ με ΑΦΜ ότι αποτελεί μία εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορ. στοιχείων. Από την έρευνα που πραγματοποίησε η υπηρεσία μας διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορ. στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις

1)..... ΑΦΜ

2)..... ΜΟΝ. ΕΠΕ ΑΦΜ

3)..... ΜΟΝ. ΕΠΕ ΑΦΜ

4)..... ΜΟΝ.ΙΚΕ ΑΦΜ

5)..... ΜΟΝ. ΙΚΕ ΑΦΜ

Καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία.

Οι ανωτέρω επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα εκδίδουν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στην συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορ. στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις. Με αυτόν τον τρόπο δημιούργησαν μία πυραμίδα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις έκδοσης εικονικών φορ. στοιχείων η οποία αρχίζει από τον ελεγχόμενο

Για όλες τις ανωτέρω αναφερόμενες επιχειρήσεις έχουν εκδοθεί από την υπηρεσία μας σχετικές εντολές ελέγχου-έρευνας και έχουν συνταχθεί αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου....

Α)ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ ΜΟΝ. ΙΚΕ.

Για την ελεγχόμενη οντότητα MON. Ι.Κ.Ε. ως αναγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα κάτωθι

1) ανυπαρξία πραγματικών αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα ενώ δεν υπάρχουν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες και ειδικότερα ανά χρήση

ΧΡΗΣΗ 2014

Έχει εκδώσει 6 φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας 127.940,00€ ενώ έχει λάβει 12 φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας 125.611,078€ εκ των οποίων τρία (3) φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας 86.021,25€ και δύο (2) στοιχεία συν. καθ. αξίας 36.622,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 122.643,25€ από τις επιχειρήσεις MON. ΕΠΕ και MON. ΙΚΕ, των οποίων όλα τα εκδοθέντα στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο της υπηρεσίας μας εικονικά ενώ δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και ,ως και ανωτέρω αναφέρεται ,δεν έχει προβεί σε καμία εισαγωγή από τρίτη χώρα. Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ουσιαστική ανυπαρξία αγορών σε σχέση με τον όγκο και την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων για την χρήση 2014.

ΧΡΗΣΗ 2015

Έχει εκδώσει 457 φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας 9.366.659,74€ ενώ έχει λάβει 270 φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας 8.226.231,46€ εκ των οποίων εξήντα επτά (67) φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας 5.404.864.37€ έκδοσης MON. ΕΠΕ , δεκατέσσερα (14) φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας 838.804,00€ έκδοσης MON. ΕΠΕ, δεκατέσσερα (14) φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας 548.389,15€ έκδοσης MON. ΙΚΕ και δεκατρία (13) φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας 1.317.957,45€ έκδοσης , ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 8.110.014,97€ κρίθηκαν από τον έλεγχο της υπηρεσίας μας εικονικά ενώ δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και ,ως και ανωτέρω αναφέρεται ,δεν έχει προβεί σε καμία εισαγωγή από τρίτη χώρα. Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ουσιαστική ανυπαρξία αγορών σε σχέση με τον όγκο και την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων για την χρήση 2015.

ΧΡΗΣΗ 2016

Έχει εκδώσει 127 φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας 340.523,44€ ενώ έχει λάβει 60 φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας 355.399,07€ εκ των οποίων δέκα (10) φορ. στοιχεία συν. καθ. αξίας MON. ΙΚΕ 343.492,93 € κρίθηκαν από τον έλεγχο της υπηρεσίας μας εικονικά ενώ δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και ,ως και ανωτέρω αναφέρεται ,δεν έχει προβεί σε καμία εισαγωγή από τρίτη χώρα. Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ουσιαστική ανυπαρξία αγορών σε σχέση με τον όγκο και την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων για την χρήση 2016.

2)ο ελεγχόμενος έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ , πλην όμως έχει δηλώσει ότι απασχόλησε ως εργαζόμενους δύο υπαλλήλους για τα έτη 2015 και 2016 με ειδικότητα υπάλληλοι γραφείου και ειδικότερα οι του ως υπάλληλος γραφείου για την περίοδο

12/01/2015 έως 25/03/2016 και ο του ως υπάλληλος γραφείου για την περίοδο 08/06/2015 έως 13/11/2015. Επομένως για την χρήση 2014 δεν απασχολεί προσωπικό ενώ για τις χρήσεις 2015 και 2016 δεν απασχολεί προσωπικό που θα ήταν απαραίτητο σύμφωνα με τα αναφερόμενα στα κατασχεμένα φορ. στοιχεία όπως οδηγοί αυτοκινήτων και τεχνικό προσωπικό απαραίτητοι για την πραγματοποίηση των εργασιών.

3)η υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων του Ν4446/16 σε δεκαεννέα (19) περιπτώσεις δεχόμενοι έτσι οι λήπτες την μη νομιμότητα αυτών των συναλλαγών, η δε συνολική καθαρή αξία αυτών των συναλλαγών είναι 422.464,31€.

4)η έκδοση στις χρήσεις 2016,2017 και 2018 80 φορ. στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 31.850,00€ τα οποία εκδόθηκαν μετά την παύση εργασιών της ελεγχόμενης οντότητας στις 18-03-2016.

5)η επιστροφή σε πολλές περιπτώσεις χρηματικών ποσών με τα οποία υποτίθεται οι λήπτριες οντότητες ότι εξοφλούν την εκδότρια οντότητα MON. ΙΚΕ στους λήπτες των φορ. στοιχείων ως αναλυτικά αναφέρεται στην σχετική έκθεση ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι η οντότητα MON. Ε.Π.Ε. με ΑΦΜ έλαβε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορ. στοιχεία καθαρής αξίας ανά χρήση ως κάτωθι, έκδοσης ΕΠΕ
..... Μον. και MON. Ε.Π.Ε.

1)ΧΡΗΣΗ 2014 5 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 122.643,25€

2)ΧΡΗΣΗ 2015 108 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.110.014,97€

3)ΧΡΗΣΗ 2016 10 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 343.492,93€

και συνολικά 123 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.576.151,15€

εκ των οποίων στην χρήση 2015 και μέχρι τις 16-10-2015 έλαβε 81 φορ. στοιχεία συν. καθαρής αξίας 5.472.776,32€ και μετά τις 17-10-2015 27 στοιχεία συν. καθαρής αξίας 2.637.238,65€

εξέδωσε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής ανά χρήση ως κάτωθι

1)ΧΡΗΣΗ 2014 6 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 127.940,00€

2)ΧΡΗΣΗ 2015 457 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.366.659,74€

3)ΧΡΗΣΗ 2016 127 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 340.523,44€

4)ΧΡΗΣΗ 2017 34 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.600,00€

5)ΧΡΗΣΗ 2018 12 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.200,00€

και συνολικά 636 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.853.923,18€

εκ των οποίων στην χρήση 2015 και μέχρι τις 16-10-2015 εξέδωσε 255 φορ. στοιχεία συν. καθαρής αξίας 6.959.879,45€ και μετά τις 17-10-2015 202 στοιχεία συν. καθαρής αξίας 2.406.780,29€

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου ισχυριζόμενος ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές ωστόσο αφενός από τα ανωτέρω δεδομένα προκύπτει ότι η εκδότρια δεν είχε τα μέσα για την πραγματοποίηση αυτών αφετέρου ο ίδιος δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο από το οποίο να τεκμηριώνεται ο ισχυρισμός του.

Κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 24/12/2021 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χολαργού

Μπαλάνου Νικολάου κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες ενώ οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των επιβαλλόμενου προστίμου ΦΠΑ απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς η εν λόγω πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες στην υπό κρίση περίπτωση διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2022** και με αριθμό ηλεκτρονικής καταχώρησης **Η/.....** ενδικοφανούς προσφυγούς του του με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού :

-της υπ'αριθμ./**27-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015,

-της υπ'αριθμ./**27-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016,

-της υπ'αριθμ./**27-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015,

-της υπ'αριθμ...../**27-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

-της υπ'αριθμ./**27-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

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

Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά φόρου εισοδήματος	30.803,26
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.984,06
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	15.401,63
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	53.188,95

(ως η υπ'αριθμ./**27-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015)

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	18.897,64
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του	6.662,32

ν.4174/2013	
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	25.559,96

(ως η υπ'αριθμ./27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015,)

Πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017 ποσού 6.872,98 ευρώ

(ως η υπ'αριθμ./27-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015)

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά φόρου εισοδήματος	20.273,39
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.839,39
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	10.136,70
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	34.249,48

(ως η υπ'αριθμ...../27-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016)

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	2.062,90
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013	1.031,45
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	3.094,35

(ως η υπ'αριθμ./27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016,)

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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 .