



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 24/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1942

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

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. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2022 ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ κατά: α) της υπ' αριθ. /16-12-2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ. /16-12-2021 Οριστικής

Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Ν.4308/2014, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2015 – 16/10/2015, γ) της υπ' αριθ./16-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015 και δ) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Ελευσίνας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 16/11/2021: α) έκθεση ελέγχου άρθρου 55 ν.4174/2013, β) έκθεση ελέγχου ν. 4308/2014, γ) έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 και δ) έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. άρθρου 48 ν. 2859/2000.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου 2657 και ημερομηνία κατάθεσης 24/1/2022 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Ν. 4308/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας διαχειριστικής περιόδου 1/1/2015 – 16/10/2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 72.213,82 € (180.534,55 Χ40%) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§§3,4,5 του ν.4337/2015 λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «» με Α.Φ.Μ.

Β) Με την υπ' αριθ./16-12-21 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 20.761,47 €, ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του ΦΠΑ που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§2δ' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017 .

Γ) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 70.132,56 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας 35.066,28 €, πλέον προσαυξήσεις άρθρου 53 ν. 4174/2013 ποσού 36.349,70 €, ήτοι συνολικά ποσό 141.548,54 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν οι δηλωθείσες με την υποβληθείσα αρχική δήλωση αγορές κατά το μέρος της αξίας οκτώ (8) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **215.673,55 €**, εκδόσεως της επιχείρησης «» με Α.Φ.Μ.

Δ) Με την υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού ποσού Φ.Π.Α. 49.597,67 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 ποσού 24.798,83 €, πλέον τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 ποσού 25.706,47 € και συνολικά ποσό ύψους 100.102,97 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 και 49 του ν.2859/2000.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 και την μη αναγνώριση των δηλωθεισών με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας οκτώ (8) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **215.673,55 €**, εκδόσεως της επιχείρησης «» με Α.Φ.Μ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των με ημερομηνία θεώρησης 16/11/2021 : α) έκθεσης ελέγχου ν. 4308/2014, β) έκθεσης ελέγχου άρθρου 55 ν.4174/2013, γ) έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 και δ) έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. άρθρου 48 ν. 2859/2000, οι οποίες συνετάγησαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της υπ' αριθ. /13-10-2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Ελευσίνας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία για τον έλεγχο υπήρξε το υπ' αριθ. /12-3-2020 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών με συνημμένη την από 16.12.2019 έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Φ.Δ. της ιδίας Δ.Ο.Υ., που αφορούσε την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ

Όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση από την έρευνα - έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών διαπιστώθηκε ότι ήταν ανύπαρκτη - εικονική εταιρεία και ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία εξέδωσε σε πλήθος επιχειρήσεων κατά τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016 .

Μεταξύ αυτών που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την «.....» κατά την χρήση 2015 ήταν και η προσφεύγουσα .

Ειδικότερα η προσφεύγουσα κατά τη φορολογική περίοδο 1/1/2015 έως 31/12/2015 έλαβε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **215.673,55 €**, εκδόσεως της επιχείρησης «» με Α.Φ.Μ., τα οποία συμπεριέλαβε ως έξοδα (αγορές) στην οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος και ως εισροές στην οικεία δήλωση Φ.Π.Α. εκπίπτοντας το Φ.Π.Α αυτών.

Η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Το Δημόσιο δεν είχε το δικαίωμα να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
3. Η κρίση του ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων είναι εσφαλμένη.
4. Δεν τίθεται θέμα εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αφενώς διότι αποτυπώνουν πραγματικές συναλλαγές, αφετέρου διότι η προσφεύγουσα ήταν καλόπιστη σε σχέση με το πρόσωπο του εκδότη και αναφορικά με το ότι η εκδότρια εταιρία ήταν νόμιμη και υπαρκτή.
5. Η προσφεύγουσα εξέπese νόμιμα το ποσό των σχετικών δαπανών και του αναλογούντος Φ.Π.Α. διότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.
6. Οι ισχυρισμοί των αρμόδιων ελεγκτών ότι δεν προσκομίσθηκαν όλα τα ζητηθέντα κατ' άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 στοιχεία είναι αβάσιμοι και αναιτιολόγητοι, διότι η επιχείρηση ουδέποτε αρνήθηκε να παράσχει οποιαδήποτε πληροφορία θα διευκόλυne τη διαδικασία του ελέγχου ή θα ενίσχυε τα επιχειρήματά της.
7. Οι εκθέσεις ελέγχου είναι αόριστες και αναιτιολόγητες δεδομένου ότι βασίζονται αποκλειστικά στο γεγονός ότι η προμηθεύτρια εταιρία είναι εκδότης εικονικών στοιχείων, χωρίς να αποδεικνύουν επί της ουσίας ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πράγματι εικονικές για την προσφεύγουσα και θα πρέπει, ως εκ τούτου, τόσο αυτές όσο και οι συνακόλουθες καταλογιστικές πράξεις να ακυρωθούν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 Ν. 4174/2019 ορίζεται ότι:

Άρθρο 36 παραγραφή

Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 16.12.2021 , ήτοι εντός της προβλεπόμενης από τις ως άνω διατάξεις πενταετούς προθεσμίας παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης

του φορολογικού έτους 2015. Συνεπώς , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής παράγραφος 4 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013):

«...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. 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 55ν. 4174/2013, όπως ίσχυε για την κρινόμενη φορολογική περίοδο 2014, πριν την κατάργησή του δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015 ορίζεται ότι:

Παραβάσεις φοροδιαφυγής

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της «Φορολογικής Διοίκησης» σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές,

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 «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 από φυσικό 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.

[2. γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. [Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται].

γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους

πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περίΦ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι].

*** Οι παράγραφοι 1 και 2 ΚΑΤΑΡΓΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ 1.12.2015 δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3περ.β'&§ 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύς από 17-10-2015) ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.,2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ)

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α170)».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές επειδή οι εκθέσεις ελέγχου βάσει των οποίων αυτές εκδόθηκαν είναι αναιτιολόγητες και αόριστες.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική

βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 16.12.2019 έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Φ.Δ. της ιδίας Δ.Ο.Υ., που αφορούσε την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εταιρεία «....., με ΑΦΜ από την έρευνα - έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών διαπιστώθηκε ότι ήταν ανύπαρκτη - εικονική εταιρεία και ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τους παρακάτω λόγους:

- Το γραφείο του υποκαταστήματος στο κέντρο της Αθήνας εμφανίζεται να είναι κενό από τον Ιούλιο του 2017 μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου παρότι η ταμπέλα με την επωνυμία της επιχείρησης εξακολουθεί να είναι αναρτημένη έξω από αυτό για το ίδιο διάστημα.
- Ενώ είχε εγκαταλείψει την δηλωθείσα ως έδρα επί της οδού, δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών, όπως είχε υποχρέωση, ώστε να είναι εφικτή η επικοινωνία με τη φορολογική αρχή.
- Ο λογιστής που υπέβαλε τις φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος της εταιρίας, γεννηθείς την 18/2/1930, απάντησε σε εντολή ελέγχου για επιστροφή φόρου εισοδήματος ότι η εταιρία δεν ενδιαφέρεται, ενώ απέφυγε να παράσχει τις αιτηθείσες από τον έλεγχο πληροφορίες σχετικά με την ελεγχόμενη.
- Η μέχρι και την 18/6/2014 διαχειρίστρια της εταιρίας, σε τηλεφωνική επικοινωνία, ενημέρωσε ότι δε γνωρίζει την επόμενη διοίκηση δεδομένου ότι για τη μεταβίβαση της διαχείρισης μεσολάβησε ο τότε σύζυγός της, παρότι στο μητρώο εμφανίζεται ως άγαμη.
- Η δηλωθείσα ως διαχειρίστρια της επιχείρησης, για τα ελεγχόμενα έτη, είχε καταχωρήσει διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που ανήκε σε έτερη επιχείρηση, ενώ δεν υπήρχε καταχωρημένος αριθμός τηλεφώνου που να αντιστοιχεί στις φερόμενες ως διευθύνσεις κατοικίας και εργασίας της και ως εκ τούτου δεν κατέστη δυνατός ο εντοπισμός της.
- Ο έλεγχος δεν κατάφερε να έρθει σε επαφή ούτε με το νέο διαχειριστή που ανέλαβε τη διοίκηση από την 18/7/2018 καθόσον δεν απάντησε ποτέ κανείς στην τηλεφωνική γραμμή της κατοικίας του και δεν υπήρξε καμία ανταπόκριση στο μήνυμα που εστάλη στην ηλεκτρονική του διεύθυνση.

- η ελεγχόμενη εταιρεία φέρεται να εκτελεί έργα παροχής υπηρεσιών πολλών εκατομμυρίων χωρίς να έχει την απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή (μεταφορικά μέσα, μηχανήματα έργου)
- Σε αντιδιαστολή με τα προαναφερθέντα, η εικόνα της ελεγχόμενης με βάση τα πληροφοριακά συστήματα της εφορίας και του ΕΦΚΑ παραπέμπει σε επιχείρηση που όχι μόνο είναι εν ενεργεία, με μεγάλο κύκλο εργασιών και πολυάριθμο προσωπικό, αλλά ανταποκρίνεται και στις φορολογικές και ασφαλιστικές της υποχρεώσεις. Εν προκειμένω, στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των φορολογικών περιόδων 2014, 2015 και 2016 εμφάνισε πολύ υψηλά ακαθάριστα έσοδα και αντίστοιχα υψηλές ζημιές κατ' έτος ενώ, όπως προκύπτει από τα δεδομένα του ΕΦΚΑ, για την ελεγχόμενη περίοδο πραγματοποίησε μεν πολύ μικρές καταβολές σε σχέση με τον αριθμό του απασχολούμενου προσωπικού, ωστόσο δε δημιούργησε χρέη σε ασφαλιστικές εισφορές.
- Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη, θέλοντας να διατηρήσει μία επίφαση κανονικότητας, εκπλήρωνε τις φορολογικές της υποχρεώσεις υποβάλλοντας δηλώσεις από τις οποίες δεν προέκυπταν φόροι (πιστωτικές), ενώ κατ' ουσίαν δε δραστηριοποιήθηκε ποτέ στο αντικείμενο που είχε δηλώσει ως κύρια δραστηριότητά της. Πρόκειται δηλαδή για επιχείρηση ανύπαρκτη, μοναδικός σκοπός της οποίας, τουλάχιστον για την ελεγχόμενη περίοδο, ήταν η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι τιμολογίων πώλησης και παροχής υπηρεσιών.

Επειδή ,όπως αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου ν. 4308/2014, φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 και Φ.Π.Α. (Βλ. Κεφ. 4.6 Πόρισμα ελέγχου, σελ. 5) η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τραπεζικά έγγραφα όπως *extraît* συναλλαγών ή αντίγραφα καταθέσεων-αναλήψεων που να αποδεικνύουν την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων ή άλλα στοιχεία (όπως ιδιωτικό συμφωνητικό για τις συναλλαγές με την προμηθεύτρια εταιρεία) που να στοιχειοθετούν τις συναλλαγές με την εκδότρια εταιρεία, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η απόδειξη των συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, αναφορικά με την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των τιμολογίων συναλλαγών.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να αναγνωρισθεί η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπό της ως λήπτη των ως άνω τιμολογίων.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 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, 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 (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 (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), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ότι δηλαδή αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη εσφαλμένα σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, στην προκειμένη περίπτωση όμως αυτά προσδιορίσθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 21,22 του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013) καθώς των άρθρων 32 και 48 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000). Ειδικότερα:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 *Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα* του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013) ορίζεται ότι:

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 *Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες* του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013) ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...»

Επομένως η αξία των εικονικών στοιχείων που προστέθηκε στις αγορές της επιχείρησης ορθώς αφαιρέθηκε κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τον έλεγχο, μειώνοντας το κόστος πωληθέντων και αυξάνοντας ισόποσα τα καθαρά της κέρδη.

Επειδή το άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) ορίζει ότι:

«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2015 διαπιστώθηκε, ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση στις δηλώσεις που υπέβαλε συμπεριέλαβε στις δαπάνες (αγορές) και στις φορολογητέες εισροές την αξία των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων με αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους πωληθέντων και συνεπώς τη μείωση των καθαρών κερδών στην φορολογία εισοδήματος και των φορολογητέων εκροών στο ΦΠΑ και κατ' επέκταση των αναλογούντων φόρων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα στη φορολογία εισοδήματος και τις φορολογητέες εκροές στο ΦΠΑ σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις μη αναγνωρίζοντας αγορές- φορολογητέες εισροές κατά το μέρος της αξίας οκτώ (8) ληφθέντων από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **215.673,55**, συνεπώς δεν έγινε εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 16/11/2021: α) έκθεση ελέγχου άρθρου 55 ν.4174/2013, β) έκθεση ελέγχου ν. 4308/2014, γ) έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 και δ) έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. άρθρου 48 ν. 2859/2000, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. 2657/24-1-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση : α) της υπ' αριθ./16-12-2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθ./16-12-2021 Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Ν.4308/2014, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2015 - 16/10/2015, γ) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και δ) της υπ' αριθ./16-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Ελευσίνας.

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

Α) ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ Ν.4308/2014

Καθαρή αξία εικονικών στοιχείων ληφθέντων μέχρι την 16/10/2015	180.534,55 ευρώ
Επί: συντελεστής επιβάρυνσης	40%
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	72.213,82 ευρώ

Β) ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡ.55 ΤΟΥ Ν.4174/2013

Φ.Π.Α. εικονικών τιμολογίων	41.522,95 ευρώ
Επί: συντελεστής επιβάρυνσης	50%
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	20.761,47 ευρώ

Γ) ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φόρος κλίμακας Φ.Π. 33%	70.132,56 ευρώ (212.522,92 * 33%)
Πλέον: πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013	35.066,28 ευρώ (70.132,56 * 50%)
Πλέον: τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013	33.277,89 ευρώ (70.132,56 * 65 * 0,73%)
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	141.548,54 ευρώ

Δ) ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.

Χρεωστικό Υπόλοιπο	49.597,67 ευρώ
Πλέον: πρόσθετος φόρος του αρ. 58^Α του Ν.4174/2013	24.798,83 ευρώ
Πλέον: τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013	25.706,47 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	100.102,97 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.