



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΔ/ΝΣΗ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604550
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 23/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1883

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. (ΦΕΚ 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 Β' 1440/27-04-2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. 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».
Την από 21/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ, η οποία εδρεύει στις του Δήμου Αττικής, οδός άνευ αριθμού, ΑΦΜ, όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον του κάτοικο Δήμου, Πάροδος αρ., κάτοχο του υπ'αρ. ΑΚ..... ΔΑΤ, ΑΦΜ, κατά των με αριθ.:
 - α)/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β)/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, γ)/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, δ)/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
6. Την εισήγηση της ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 21/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ 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 με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 21.499,50€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 10.749,75€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 32.249,25€, λόγω λήψης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 65.150,00 €

-Με την με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 33.640,29€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 16.820,15€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 50.460,44€, λόγω λήψης ογδόντα οκτώ (88) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 116.001,00€.

-Με την με αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 7.110,07€ (έναντι πιστωτικού υπολοίπου 7.874,43€ βάσει δήλωσης), πλέον προστίμου αρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 3.555,04€ ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 10.665,11€, λόγω λήψης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 65.150,00€.

-Με την με αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 35.714,67€ πλέον προστίμου αρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 17.857,34€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 53.572,01€, λόγω λήψης ογδόντα οκτώ (88) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 116.001,00€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Εισοδήματος και ΦΠΑ δυνάμει της υπ' αρ./03-06-2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε: το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2021 ΕΜΠ Δελτίο Πληροφοριών, με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς η από 18/03/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν. 4308/2014, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρεία με την επωνυμία ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΦΜ, με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», και έδρα επί της οδού Αθήνα.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση ΙΚΕ για τα έτη 2015-2017 είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και εξέδωσε χίλια τριάντα οκτώ (1.038) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 6.035.855,78€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Συγκεκριμένα:

«1. Η ελεγχόμενη δεν προκύπτει να δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της, η οποία είναι ένα διαμέρισμα στον έκτο όροφο πολυκατοικίας.....

2. Δεν δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίσθηκε υπαρκτή εγκατάσταση από τον έλεγχο.

3. Η ελεγχόμενη επί της ουσίας δεν έχει αγορές από το εσωτερικό (98,92€ συνολικό ύψος δηλωθέντων αγορών), παρά το υπέρογκο ποσό των δηλωθέντων στις μ.υ.φ. πωλήσεων της.....

Δεν έχει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ενώ επίσης δεν έχει συναλλαγές με τρίτες χώρες.

5. Βάσει του απαντητικού εγγράφου του αρμόδιου ασφαλιστικού φορέα (ΕΦΚΑ) η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

6. Η ελεγχόμενη δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά φορτηγά οχήματα, μηχανήματα έργου, δεν προκύπτει να έχει λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της. Επιπροσθέτως, από τις συγκεντρωτικές τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να έχει μισθώσει τον εξοπλισμό αυτό.....»

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω είναι και η ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ, η οποία έλαβε στη χρήση του 2015 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής

καθαρής αξίας 65.150,00€ και στη χρήση του 2016 ογδόντα οκτώ (88) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 116.001,00€ πλέον ΦΠΑ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παράγ. 5 του ν. 4174/2013.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος απέρριψε στη φορολογία εισοδήματος την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και την πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά. Στο ΦΠΑ απέρριψε την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών των ως άνω φορολογικών στοιχείων από τον ΦΠΑ εκροών.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ή άλλως την ακύρωση των προστίμων του άρθρου 58 του ΚΦΔ που έχουν επιβληθεί με την υπ' αριθ. πρωτ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 ποσού 10.749,75€ και την υπ' αρ. πρωτ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ποσού 16.820,15€, διότι δεν τηρήθηκε η διάταξη του άρθρου 62 παρ. 7 του ν. 4174/2013 η οποία ορίζει ότι το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής στις εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ελέγχου Φ.Π.Α. περιορίζονται στην απλή αντιγραφή αυτούσιας της έκθεσης ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ για την ελεγχόμενη εταιρεία Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι: α) το αντικείμενο της ελεγχόμενης από την ΥΕΔΔΕ εταιρείας ΙΚΕ ήταν συναφές με τα τιμολόγια που εξέδωσε για την προσφεύγουσα εταιρεία και πραγματοποίησε συναλλαγές ως προς το αντικείμενό της, άρα η υπόστασή της για την προσφεύγουσα ήταν πραγματική και σε καμία περίπτωση δεν θα είχαν λάβει φορολογικά στοιχεία αν είχαν την παραμικρή υποψία ότι η εταιρεία ήταν εικονική, β) η εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση ήταν φορολογικώς υπαρκτή, ενώ ήταν και συναλλακτικώς υπαρκτή και ότι ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ πραγματοποιήθηκε το 2021, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση των στοιχείων και δη σε χρόνο που η εκδότρια εταιρεία δεν ήταν πλέον ενεργή, γ) ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ διενεργήθηκε αποκλειστικά για την εκδότρια και δύο συγκεκριμένες συναλλασσόμενες με αυτήν επιχειρήσεις και σε κανένα σημείο του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ δεν αναφέρεται η προσφεύγουσα εταιρεία, δ) το γεγονός ότι η ελεγχόμενη υπέπεσε σε σωρεία φορολογικών παραβάσεων που οδήγησαν τον ελεγκτικό μηχανισμό στο συμπέρασμα ότι ήταν εικονική σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να δικαιολογήσουν τις σε βάρος της προσφεύγουσας διαπιστώσεις, από κανένα στοιχείο δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί η δικής της συμμετοχή και η όποια εν γένει φορολογική παράβαση, καθώς η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε πραγματικά, κανονικά και νόμιμα τα συγκεκριμένα υλικά που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία, καταβάλλοντας το σχετικό τίμημα μετά του αναλογούντος Φ.Π.Α. και ακολούθως, κατά τον ίδιο νόμιμο και προβλεπόμενο τρόπο, έγινε η πώληση αυτών και η τοποθέτησή τους σε πληθώρα έργων που εκτέλεσε η προσφεύγουσα εταιρεία, με είσπραξη του εκάστοτε αναλογούντος τιμήματος και νόμιμη καταχώρηση αυτού με έκδοση των δεόντων φορολογικών στοιχείων και τήρηση της οικείας φορολογικής νομοθεσίας. Επίσης, η προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρει ότι σχετικά με τις συναλλαγές της με την εταιρεία ΙΚΕ, συνεργάτης της εταιρείας παράγγειλε μέσω πωλητή της εκδότριας εταιρείας τα προϊόντα που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία καλώντας στον τηλεφωνικό αριθμό που αναγράφεται στη σφραγίδα της, τα προϊόντα αναγράφονται σαφώς, ευκρινώς κατά είδος και ποσότητα στα εκδοθέντα τιμολόγια και είναι απολύτως σχετικά με το αντικείμενο της δραστηριότητάς της, παραλείφθηκαν πραγματικά από την προσφεύγουσα εταιρεία με δικό της μεταφορικό μέσο. Η προσφεύγουσα εταιρεία επίσης αναφέρει ότι «Οι καταβολές των ποσών που αντιστοιχούν στις συναλλαγές αυτές έγιναν στο μεγαλύτερο μέρος τους με μετρητά και με παράδοση επιταγών του νομίμου εκπροσώπου μας και πελάτη μας στην εκδότρια των τιμολογίων. Σας προσάγουμε φωτοτυπικά αντίγραφα της με αριθμό επιταγής ποσού δύο χιλιάδων ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας ΕΕ την 15/02/2016 εις διαταγήν της εταιρείας μας την οποία οπισθογραφημένη παραδώσαμε στην εκδότρια και της με αριθμό επιταγής ποσού τριών χιλιάδων ευρώ εκδοθείσης εις διαταγήν του νομίμου εκπροσώπου μας που οπισθογραφημένη επίσης παραδώσαμε στην εκδότρια. Θα πρέπει να τονισθεί και να

ληφθεί υπόψιν ότι κατά το χρονικό διάστημα που άρχισε η συναλλαγή μας με την εκδότρια λόγω των capital controls που ίσχυαν στην Ελλάδα ήδη από τον Ιούνιο του 2015 και μετά τα ίδια αυστηρά μέτρα και για όλο το 2016, η εκδότρια μας είχε δηλώσει ότι δεν διέθετε τραπεζικό λογαριασμό για να μεταφέρουμε τα χρήματα, αφού δεν επιτρεπόταν το χρονικό διάστημα εκείνο το άνοιγμα νέων λογαριασμών λόγω των κεφαλαιακών περιορισμών», ε) «Η φορολογική αρχή εν προκειμένω δεν αποδεικνύει αλλά αντιθέτως συμπεραίνει την εικονικότητα όλων των συναλλαγών και δη αόριστα χωρίς να ξεχωρίζει αν πρόκειται για εικονική ως προς τον εκδότη ή ολικά εικονική», στ) «Στην υποθετική περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί ότι η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δεν είχε τη δυνατότητα διενέργειας των συναλλαγών, προκύπτει αβίαστα, λαμβάνοντας υπόψη τα πιο πάνω εκτεθέντα, ότι η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο της εκδότριας και η εταιρεία μας, ως λήπτρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δεν φέρει ευθύνη για τυχόν έκνομη δραστηριότητα της εκδότριας δοθέντος ότι τελούσε σε καλοπιστία».

Ως προς την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων:

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρθ.66 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

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.....

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ721/2014, 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 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, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, «Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, 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.»

Επειδή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διαβιβάστηκε, η από 18/03/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρεία με την επωνυμία ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΦΜ, από όπου προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση ΙΚΕ για τα έτη 2015-2017 είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και εξέδωσε χίλια τριάντα οκτώ (1.038) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 6.035.855,78€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω είναι και η ΕΕ, η οποία έλαβε στη χρήση του 2015 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 65.150,00€ και στη χρήση του 2016 ογδόντα οκτώ (88) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 116.001,00€ πλέον ΦΠΑ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παράγ. 5 του ν. 4174/2013.

Η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διενέργησε φορολογικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων Εισοδήματος και ΦΠΑ δυνάμει της/03-06-2021 εντολής ελέγχου και εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι κατέβαλλε το σχετικό τίμημα μετά του αναλογούντος Φ.Π.Α στην εκδότηρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, γεγονός που δεν προέκυψε από τον διενεργηθέντα έλεγχο, δεδομένου ότι ουδέποτε προσκομίστηκαν αποδεικτικά πληρωμής (καταθετήρια, extrait τραπεζικών λογαριασμών) που να αποδεικνύουν την πληρωμή των κρινόμενων εικονικών τιμολογίων, πλην φωτοαντιγράφων της με αριθμό επιταγής ποσού δύο χιλιάδων ευρώ, και της με αριθμό επιταγής ποσού τριών χιλιάδων ευρώ, χωρίς άλλα στοιχεία.

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων συναλλαγών ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου προκύπτει αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών, ούτε άλλωστε και της επικαλούμενης καλοπιστίας και ο σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι

Ως προς την ακύρωση των προστίμων του άρθρου 58 του ΚΦΔ που έχουν επιβληθεί με την υπ' αριθ. πρωτ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 ποσού 10.749,75€ και την υπ' αρ. πρωτ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ποσού 16.820,15€, διότι δεν τηρήθηκε η διάταξη του άρθρου 62 παρ. 7 του ν. 4174/2013 η οποία ορίζει ότι το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.....

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 ΘΕΜΑ: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), άρθρα 53-62)», ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής:

.....
10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)
Με το [άρθρο 58Α](#) θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. Το [άρθρο 58Α](#), ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του [άρθρου 58](#) ([άρθρο 62 παρ. 7](#)), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το [άρθρο 58Α](#) αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:.....

Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 για τις ουσιαστικές παραβάσεις επιβάλλονται μόνο κατόπιν ελέγχου και διαφοροποιούνται ανάλογα με τη φορολογία για την οποία επιβάλλονται. Έτσι, το πρόστιμο του άρθρου 58 είναι η γενική ρύθμιση για τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε παραβάσεις σχετικές με όλους τους φόρους, τέλη και εισφορές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, πλην του ΦΠΑ και των παρακρατούμενων φόρων, για τους οποίους υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις στα άρθρα 58Α και 59, αντίστοιχα.....

Όπως προαναφέρθηκε, το [άρθρο 58Α](#) ως ειδικότερο αποκλείει την ταυτόχρονη εφαρμογή και του [άρθρου 58](#) για τις παραβάσεις ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Είναι προφανές ότι αυτό δεν ισχύει για τις παραβάσεις άλλων φορολογιών που διαπιστώνονται ταυτόχρονα, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, πχ. παραβάσεις ανακρίβειας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Στις περιπτώσεις αυτές έχουν εφαρμογή και τα δύο άρθρα και δεν τίθεται ζήτημα σώρευσης.

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων τίθεται αποκλειστικά και μόνο το ζήτημα της «σώρευσης» των προστίμων, η παράλληλη εφαρμογή δηλαδή των προστίμων (ταυτόχρονα) των άρθρων 58 και 58Α για παραβάσεις ΦΠΑ, κάτι που δεν έχει συμβεί στις εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 23/12/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης των κρινόμενων συναλλαγών δεν

ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./21-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ΕΕ με ΑΦΜ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό έτος 2015

Υπ' αρ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Σύνολο φόρου για καταβολή: 32.249,25€

Υπ' αρ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Σύνολο φόρου για καταβολή: 10.665,11€

Φορολογικό έτος 2016

Υπ' αρ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Σύνολο φόρου για καταβολή: 50.460,44€

Υπ' αρ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Σύνολο φόρου για καταβολή: 53.572,01€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών
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.