



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 4-3-2020

Αριθμός απόφασης: 457

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-...-**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:... και έδρα ..., κατά των: **α)** υπ' αριθμ. .../...**2019** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 για τη χρήση 2013, **β)** υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, **γ)** υπ' αριθμ. .../...**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013 και **δ)** υπ' αριθμ. .../...**2019** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου

1/1-31/12/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «...» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. .../...2019 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015, για τη χρήση 2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους **28.143,20€**, λόγω λήψης **πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 140.716,00€** πλέον ΦΠΑ **32.364,68€**, έκδοσης ... **ΑΦΜ** ... για συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $140.716,00 \text{ €} \times 20\% = 28.143,20\text{€}$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. δ' Ν.4337/2015.
- Με την υπ' αριθμ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 29.954,65€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 30.284,16€, **ήτοι συνολικό ποσό φόρου 60.238,81€**. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του και προσθήκης της αξίας των πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ύψους **140.716,00€** ως λογιστικής διαφοράς.
- Με την υπ' αριθμ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 32.364,68€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ύψους 32.720,69€, **ήτοι συνολικό ποσό 65.085,37€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με την υπ' αριθμ. .../...2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **16.182,34€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω πέντε (5) εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων , συνολικής **καθαρής αξίας 140.716,00€** πλέον ΦΠΑ **32.364,68€**, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ.2 περ. δ' του ν.4174/2013, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε **32.364,68€ x 50% = 16.182,34€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Δράμας βάσει των σχετικών εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ. ... – .../2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το από ...-...-2018 **υπηρεσιακό σημείωμα** της ως άνω ΔΟΥ για **λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 140.716,00€** πλέον ΦΠΑ **32.364,68€** από την ... **ΑΦΜ** ... την κρινόμενη χρήση.

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η παραπάνω επιχείρηση προς την προσφεύγουσα, καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμου του αρ.7 του Ν.4337/2015, της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ για τον καταλογισμό των παραβάσεων σε βάρος της ως άνω εκδότριας εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σύμφωνα με την από .../2019 έκθεση ελέγχου αρ.7 του Ν. 4337/2015 της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ, ο προσφεύγων, έλαβε από την επιχείρηση «... **ΑΦΜ** ...» στη χρήση 2013, τα εξής εικονικά φορολογικά στοιχεία:

Α/α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ			ΚΑΘΑΡΗ	ΑΞΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ
	Νο	Ημερομηνία	Είδος	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ
1	...	.../2013	Δ.Α. - Τιμ.Πώλησης	22.000,00	5.060,00	27.060,00
2	...	.../2013	Δ.Α. - Τιμ.Πώλησης	15.300,00	3.519,00	18.819,00
3	...	.../2013	Δ.Α. - Τιμ.Πώλησης	22.500,00	5.175,00	27.675,00
4	...	.../2013	Δ.Α. - Τιμ.Πώλησης	28.500,00	6.555,00	35.055,00
5	...	.../2013	Δ.Α. - Τιμ.Πώλησης	52.416,00	12.055,68	64.471,68
ΣΥΝΟΛΟ				140.716,00	32.364,68	173.080,68

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Δράμας, ισχυριζόμενη ότι κατά τον έλεγχο η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δράμας διαπίστωσε ότι οι συναλλαγές που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια πραγματοποιήθηκαν, αλλά από διαφορετικό πρόσωπο εκδότη, από αυτό που αναγράφεται στα

τιμολόγια και γι' αυτό τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 4174/26-7-2013, εφόσον ο λήπτης προσκομίσει παραστατικά με τα οποία αποδεικνύεται η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων μέσω τραπεζικού ιδρύματος ή αξιογράφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στο λήπτη. (Πολ. 1249/2013). Συνεπώς, πλημμελώς επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα, δεδομένου, ότι η προσφεύγουσα εξόφλησε τις επίμαχες συναλλαγές μέσω αξιογράφων. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν είχε τη δυνατότητα να ελέγξει την ύπαρξη ή μη της συναλλακτικής ιδιότητας της εκδότριας. Τέλος, η προσφεύγουσα αιτείται ακρόασης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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 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».

Παρόμοιες διατάξεις με τις ανωτέρω ισχύουν από 1/1/2014 με την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 (αρ.55 παρ.1 περ.ε').

Επειδή, με την Πολ. 1071/2015 έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό. Σύμφωνα με αυτή: «...*Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία νομοτύπως εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).*

Γ. Από το υπό στοιχ. Ια' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολό τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

¹ Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, 116/2013, 505/2012, 1498/2011 κλπ).

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 του Ν. 4174/2013, ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/26-7-2013), τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2014, ενώ ειδικότερα το αρ 55 παρ.2 από τη δημοσίευσή του

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ.2, περ. γ' υποπερ.ββ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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' (λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου) μειώνεται ως εξής:

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].

Τα ως άνω δεύτερο και τρίτο εδάφιο της υποπερ. ββ' της περ.γ' της παρ.2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 διαγράφηκαν με την παρ. 10 του άρθρου 48 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013).

Λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διατάξεις, συνάγεται ότι η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα διάταξη της παρ. 1 της ΠΟΛ. 1249/21-11-2013 σε κάθε περίπτωση, δε τυγχάνει εφαρμογής στην κρινόμενη χρήση (2013), όπου για μεν την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 και για την παράβαση της έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 6 ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 ν. 4472/2017.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από .../2018 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ -

ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ για την εκδότρια. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένα στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ.

Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης ... ΑΦΜ ... στις χρήσεις 2010 έως και 2013, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα εκδοθέντα στοιχεία προς τον προσφεύγοντα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις υπό κρίση συναλλαγές.

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο από τη Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ για την ... ΑΦΜ ..., από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι:

1. Δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωμένη έδρα της, Η ιδιοκτήτρια του ακινήτου (...) επί της ως άνω διεύθυνσης, το οποίο είχε δηλωθεί ως έδρα, με την υπ αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Δράμας .../...2017 υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ, ανέφερε ότι ενοικίασε το συγκεκριμένο ακίνητο στην ... με διάρκεια μίσθωσης 4 έτη (από 5-9-2008 έως 4-9-2012). Μετά την σύνταξη του συμφωνητικού δεν την ξαναείδε, δεν χρησιμοποίησε καθόλου τον χώρο για τον λόγο για τον οποίο τον ενοικίασε. Δεν είχε καθόλου μηχανήματα για την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας. Επίσης η ιδιοκτήτρια στη φορολογική της δήλωση όλα αυτά τα χρόνια δήλωνε το συγκεκριμένο ακίνητο ως κενό.

2. Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων,

3. Σύμφωνα με την σχετική εφαρμογή της Γ.Γ.Π.Σ. (Δ.ΗΛΕ.Δ.) η ... δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών για τις χρήσεις 2010, 2012, 2013 ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής.

4. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων αντισυμβαλλομένων δεν προκύπτουν αγορές ή δαπάνες (μηδενικές) που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.

5. Έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) με ποσό ακαθ. εσόδων 3.576,58 ευρώ, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής(πωλήσεις) για την χρήση 2010 για το ποσό των 621.460,00 ευρώ.

6. Έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013(χρήση 2012) με μηδενικά ακαθάριστα έσοδα, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής(πωλήσεις) για την χρήση 2012 για το ποσό των 28.610,00 ευρώ. Έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) με μηδενικά ακαθάριστα έσοδα, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής(πωλήσεις) για την χρήση 2013 ποσού 140.716,00 ευρώ.

7. Δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για την χρήση 2010. Επίσης, όσον αφορά τις περιοδικές δηλώσεις, κατέθεσε μηδενικές για το Α', Β',Γ' τρίμηνο 2010, ενώ δεν υπέβαλε για το Δ' τρίμηνο του έτους 2010.

8. Κατέθεσε μηδενικές εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές χρήσεις των ετών 2012 και 2013, καθώς και μηδενικές περιοδικές δηλώσεις για τα αντίστοιχα έτη (Α, Β, Γ, Δ Τριμ. 2012), (Α, Β, Γ, Δ Τριμ. 2013).

9. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξή της, όπως προκύπτει τόσο από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ (προσωρινές και οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ.), όσο και από τα αρχεία του Τοπικού Υποκαταστήματος Μισθωτών Δράμας του Ε.Φ.Κ.Α., που με το υπ' αριθμ. πρωτ. .../...2017, έγγραφό του ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ, ότι η φορολογούμενη ... με ΑΦΜ ..., δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης, συνεπώς δεν ασφάλισε προσωπικό για τη χρονική περίοδο από 01/01/2010 έως 31/12/2013.

10. Στα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία για τη διακίνηση, συνενωμένα με στοιχεία αξίας (Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο), που προσκομίστηκαν, δεν αναγράφεται ο αριθμός του οχήματος με τον οποίο έγινε η μεταφορά των πωληθέντων αγαθών.

11. Από τα αρχεία της υπηρεσίας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη διαθέτει μόνο ένα Φ.Ι.Χ. με αρ. κυκλ. ... μεικτού βάρους 2.300 κιλών για τη λειτουργία της ατομικής της επιχείρησης, με το οποίο δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναγράφονται στα τιμολόγια τα οποία εξέδωσε.

12. Δεν έχει μηχανολογικό εξοπλισμό για την άσκηση της δραστηριότητάς της (π.χ. μηχανήματα ...).

13. Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων αξίας (Δ.Α. - Τιμολόγια & Τιμολόγια για την πώληση αγαθών) που παρουσιάστηκαν στον έλεγχο μετά από τις σχετικές προσκλήσεις εξακριβώθηκε ότι έγινε τοις μετρητοίς σε όλες τις συναλλαγές, κατά παράβαση των διατάξεων σχετικού εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) για συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των 15.000,00 ευρώ έως 31/5/2010, και άνω των 3.000,00 ευρώ από 1/6/2010.

14. Η ελεγχόμενη φέρεται να συναλλάχθηκε με δύο (2) πελάτες για πωλήσεις 621.460 ευρώ και με ένα (1) πελάτη για πωλήσεις 28.610 ευρώ και 140.716 ευρώ, τις διαχειριστικές χρήσεις 2010, 2012 και 2013 αντίστοιχα, ήτοι με τέσσερις(4) πελάτες συνολικά για πωλήσεις 790.786 ευρώ, ενώ δεν είχε συναλλαγές καθόλου στη χρήση 2011, γεγονός ασυνήθιστο στις υπαρκτές οικονομικές μονάδες.

Από όλα τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι η ... δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στο εξωτερικό, δηλαδή πρόκειται για έμπορο χωρίς δομή πραγματικής εμπορικής οντότητας.

Επειδή από τον έλεγχο της ΔΟΥ ΔΡΑΜΑΣ προέκυψαν για την προσφεύγουσα τα παρακάτω:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τα επίμαχα

πέντε τιμολόγια έκδοσης της ... με Α.Φ.Μ.: ..., καθαρής αξίας 140.716,00€ πλέον Φ.Π.Α. 32.364,68€, η οποία, όπως αποδείχθηκε, είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο

- Οι αναγραφόμενες στα τιμολόγια συναλλαγές, που αφορούν αγορά ξυλείας, είναι πραγματικές και η μεταφορά τους πραγματοποιήθηκε με ιδιόκτητο μεταφορικό μέσο της προσφεύγουσας.
- Η προσφεύγουσα εξόφλησε τις επίμαχες αγορές ξυλείας, με την έκδοση δύο επιταγών της ...Τράπεζας, με δικαιούχο την
- Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. .../2019 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Δράμας, όλες οι συναλλαγές της ατομικής επιχείρησης της ... έγιναν από τον πέθερό της, κ.
- Η προσφεύγουσα επιχείρηση αποδέχεται, όπως αναγράφεται στο υπ' αριθμ. .../...2019 υπόμνημά της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ότι για τις επίμαχες συναλλαγές επικοινωνήσε με το σύζυγο της εκδότριας, κ.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση γνώριζε ότι το πρόσωπο με το οποίο εκτέλεσε τη συναλλαγή (συμφωνία και παραλαβή της ξυλείας), ήταν διαφορετικό από το πρόσωπο του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παραπλανήθηκε από την εκδότρια, δεδομένου ότι όπως προαναφέρθηκε, η εκδότρια δεν διέθετε καν εγκατάσταση, έστω γραφείο για τις ελάχιστες επιχειρηματικές συναλλαγές – διευθετήσεις (κατάθεση προσφορών, επιταγών, παραλαβή στοιχείων).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί καλοπιστίας δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 3 « *Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση*».

Επειδή, η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής είναι κατ' αρχήν έγγραφη. Η Δ.Ε.Δ. δύναται, αλλά δεν υποχρεούται, να καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, προκειμένου αυτός να εκφράσει τις απόψεις του περί των προβαλλόμενων με την ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρισμών του, δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση, δεν προσκομίστηκαν μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης νέα στοιχεία.

Επειδή, οι από .../2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου αρ.7 του Ν. 4337/2019, Φ.Ε., Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και

αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. .../...-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «...» με ΑΦΜ:....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ. .../...2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ.7 του ν.4337/2015, χρήσης 2013

Ποσό προστίμου 140.716,00 * 20%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	28.143,20 €	28.143,20 €

2) Επί της υπ' αρ. .../...2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013).

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	29.954,65 €	29.954,65 €
Πρόσθετος φόρος	30.284,16 €	30.284,16 €
Συνολικό ποσό	60.238,81 €	60.238,81 €

3) Επί της υπ' αρ. .../...2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	32.364,68 €	32.364,68 €
Πρόσθετος φόρος	32.720,69 €	32.720,69 €
Συνολικό ποσό	65.085,37 €	65.085,37 €

4) Επί της υπ' αρ. .../...2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	16.182,34 €	16.182,34 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση.