



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 2/7/2020

Αριθμός απόφασης: 1399

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της με αριθμό Α.1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 21-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, με έδρα στην κατά της με αριθμό/ 24-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, της με αριθμό/ 24-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, της με αριθμό/ 24-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013, της με αριθμό/ 24-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013, την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 24-12-2019 και 24/9/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για την υπερδωδεκάμηνη περίοδο 1/4/2012 – 31/12/2013 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 68.459,66€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 70.212,23€, ήτοι 138.671,89€.

Με την με αριθμό/24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την υπερδωδεκάμηνη περίοδο 1/4/2012 – 31/12/2013 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 61.347,22€ (αντί για πιστωτικό 284,14€ βάσει δήλωσης), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 62.917,71€, ήτοι σύνολο φόρου προς καταβολή 124.264,93€.

Με την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για την υπερδωδεκάμηνη περίοδο 1/4/2012 – 31/12/2013 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 91.975,64€ για λήψη 144 εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων από 3 επιχειρήσεις συνολικής αξίας 229.939,10€.

Με την με αριθμό/ 24-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για την υπερδωδεκάμηνη περίοδο 1/4/2012 – 31/12/2013 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 26.442,99€ για λήψη 144 εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων από 3 επιχειρήσεις συνολικής αξίας 229.939,10€ και Φ.Π.Α. 52.885,99€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των οικείων από 24/12/2019 εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/ 17-7-2019 εντολής ελέγχου, η οποία αντικατέστησε τη με αριθμό/ 12-3-2019 εντολή ελέγχου, που εκδόθηκε κατόπιν των με αριθμό: α) Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2019 πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, β)/ 30-1-2019 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και γ)/ 30-6-2017 εγγράφου της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης (ν.3691/2008).

Σύμφωνα με το με αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΕΞ 2019 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η επιχείρηση με ΑΦΜ στις χρήσεις 2013 και 2014 εξέδωσε εικονικά τιμολόγια προς την προσφεύγουσα επιχείρηση. Η εκδότρια επιχείρηση κρίθηκε εικονική, καθώς: α) δεν είχε ανευρεθεί από προγενέστερο έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, β) δεν

ήταν συνεπής στις φορολογικές της υποχρεώσεις (δηλώσεις εισοδήματος, περιοδικές Φ.Π.Α., συγκεντρωτικές πελατών – προμηθευτών), γ) δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών (οπότε θεωρείται εν ενεργεία), δ) δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ε) δεν απασχόλησε προσωπικό, στ) δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες, ζ) δεν είχε πάγιο εξοπλισμό ούτε μεταφορικά μέσα, η) δεν έχει δηλώσει εργολάβους που τυχόν θα της παρείχαν υπηρεσίες για να εκτελέσει έργα, θ) δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους, ι) ο φερόμενος ως διαχειριστής δεν ήταν σε θέση ούτε καν να εργαστεί, κ) ο φερόμενος ως διαχειριστής απεβίωσε στις 16/12/2016 και ο θάνατός του δηλώθηκε στο Τ.Α. ΚΑΜΜΙΘΕΑΣ. Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε 127 εικονικά τιμολόγια από την προαναφερθείσα με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 197.728,10€.

Σύμφωνα με το με αριθμό/ 12-2-2019 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, η επιχείρηση με ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά τιμολόγια, λήπτρια ορισμένων από τα οποία ήταν η προσφεύγουσα επιχείρηση. Η επιχείρηση με ΑΦΜ: α) δεν διέθετε κανένα μηχάνημα και καθόλου υλικοτεχνική υποδομή για να παρέχει κατασκευαστικές ή άλλες υπηρεσίες, β) δεν είχε αγορές πρώτων υλών ή αναλωσίμων ή εμπορευμάτων προκειμένου να πωλήσει, γ) ουδέποτε εκτέλεσε τα κατασκευαστικά έργα που αναγράφονταν στα εκδοθέντα τιμολόγια (και είχε μεγάλο γεωγραφικό εύρος που είναι αδύνατο να το εξυπηρετήσει), δ) απασχόλησε έναν και μόνο εργαζόμενο (τον κο) για 26 ημέρες κατά τα έτη 2012 και 2013, δ) δεν απασχόλησε κανένα εργολάβο, ε) σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές τιμολογίων από άλλες επιχειρήσεις είχε μηδενικές αγορές ενώ είχε πωλήσεις αξίας 1.545.579,09€ τη χρήση 2012, αξίας 2.433.464,82€ (και αγορές 26.324€) τη χρήση 2013 και αξίας 532.804,50€ (με αγορές 22.683,24€) τη χρήση 2014, στ) δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές τιμολογίων, ζ) υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., η) υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος (για υπερδωδεκάμηνη χρήση 27/3/2012 – 31/12/2013), θ) δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2014, ι) δεν ανταποκρίθηκε σε προσκλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων – στοιχείων, κ) η ιδιοκτήτρια και διαχειρίστρια απάντησε εγγράφως στη Δ.Ο.Υ. ότι δεν έχει ουδεμία σχέση με την εταιρία και ότι άλλο πρόσωπο είχε τη διαχείρισή της. Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε 8 εικονικά τιμολόγια από την προαναφερθείσα με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 8.930€.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης και επέδωσε στο διαχειριστή και μοναδικό μέλος της προσφεύγουσας επιχείρησης κο με ΑΦΜ την με αριθμό/12-3-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και την/2019 εντολή ελέγχου. Στη συνέχεια, του επέδωσε στις 22/3/2019 την με αριθμό/ 21-3-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, την/21-3-2019 εντολή ελέγχου και την με αριθμό/ 14-3-2019

πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Στις 11/4/2019 ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα επιχείρηση με το με αριθμό/ 11-4-2019 υπόμνημα, σύμφωνα με το οποίο στις 20/6/2018 υπήρξε μεγάλη διαρροή υδάτων στο κατάστημα που στεγάζεται η έδρα της επιχείρησης και καταστράφηκε το σύνολο των φυλασσόμενων τιμολογίων, αποδείξεων, επιταγών, κτλ καθώς και ο ηλεκτρονικός εξοπλισμός του γραφείου και προσκόμισε στον έλεγχο τη με αριθμό Βεβαίωση συμβάντος του 1^{ου} Πυροσβεστικού Σταθμού Αθηνών, η οποία βεβαίωσε ότι έγινε άντληση υδάτων 20 κυβικών μέτρων νερού. Στις 18/7/2019 ο έλεγχος έστειλε με συστημένη επιστολή τη με αριθμό γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και την/17-7-2019 εντολή ελέγχου για την περίοδο 10/4/2012 – 31/12/2013 στην έδρα της επιχείρησης, η οποία επεστράφη ως αζήτητη. Κατά την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας επιχείρησης, κατέληξε ο έλεγχος σε 31 πρωτογενείς πιστώσεις για τις οποίες απαιτούνταν περισσότερες πληροφορίες. Ο έλεγχος μετέβη εκ νέου στην έδρα της επιχείρησης στις 9/9/2019 και θυροκόλλησε λόγω απουσίας του διαχειριστή την με αριθμό/ 9-9-2019 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για την περίοδο 10/4/2012 – 31/12/2013 και το με αριθμό/ 7-8-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών για τις συγκεκριμένες πιστώσεις στον επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/ 25-10-2019 υπόμνημα στο αίτημα παροχής πληροφοριών και δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση. Ο έλεγχος συνέταξε την από 24/9/2019 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. για μη ανταπόκριση στο αίτημα της φορολογικής αρχής. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων με αντικειμενικό τρόπο για τη χρήση 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του ν.2238/1994. Στη συνέχεια, συνέταξε το με αριθμό/ 6-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τις οικείες προσωρινές πράξεις, τα οποία κοινοποιήθηκαν στις 7/11/2019 στα γραφεία της Δ.Ο.Υ.. Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε το με αριθμό/ 21-11-2019 υπόμνημα και προσκόμισε αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων (ισοζύγιο και αναλυτικό καθολικό περιόδου 10/4/2012 – 31/12/2013) και των στοιχείων της περιόδου, αντίγραφα των υποβληθεισών ΑΠΔ και μητρώο παγίων της επιχείρησης. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση με ΑΦΜ τα καταχώρησε στα πάγιά της, διενεργώντας αποσβέσεις 8.929,97€. Αυτές οι αποσβέσεις δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο. Τα 127 εικονικά τιμολόγια από την προαναφερθείσα με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 197.728,10€ τα καταχώρησε η προσφεύγουσα στις αγορές ανταλλακτικών και ο έλεγχος, επίσης, δεν τα αναγνώρισε και τα χαρακτήρισε λογιστικές διαφορές. Επιπλέον, η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε λάβει από την επιχείρηση με ΑΦΜ 15 τιμολόγια συνολικής αξίας 35.050€ με περιγραφή «Αμοιβή διαμεσολάβησης/σύστασης πελατών». Ο έλεγχος έκρινε ότι η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές, καθώς: α) είχε κωδικό δραστηριότητας που δεν σχετιζόταν (χονδρικό εμπόριο ζάχαρης, υπηρεσίες παροχής γευμάτων με διάθεση πρόσβασης στο διαδίκτυο και

υπηρεσίες παροχής γευμάτων και ποτών από κυλικείο), β) τα ακαθάριστα έσοδά της στη χρήση 2013 ήταν 2.786,26€ (ενώ το ύψος των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα ήταν 30.050€) και γ) τα συγκεκριμένα τιμολόγια δεν τα είχε δηλώσει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε η επιχείρηση για τη χρήση 2013. Τα συγκεκριμένα τιμολόγια δεν τα αναγνώρισε ο έλεγχος, θεωρώντας τα, επίσης, λογιστικές διαφορές. Έπειτα, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/ 25-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον με αριθμό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, τα οποία κοινοποίησε στις 25/11/2019 στα γραφεία της Δ.Ο.Υ.. Στις 28/11/2019 έλαβε ο έλεγχος το με αριθμό ΥΕΔΔΕ/ 25-11-2019 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκε ο με αριθμό/19 φάκελος της επιχείρησης με ΑΦΜ και η από 21/10/2019 έκθεση ελέγχου για τη συγκεκριμένη επιχείρηση που είχε δραστηριότητα Σύμφωνα με την από 21/10/2019 έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση με ΑΦΜ: α) ουδέποτε άσκησε δραστηριότητα, β) δεν είχε αγορές από το εσωτερικό ή το εξωτερικό, γ) δεν είχε υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, δ) δεν απασχόλησε προσωπικό, ε) δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργου – φορτηγά οχήματα, στ) είχε κριθεί σε προηγούμενες χρήσεις ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ζ) δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση του ελέγχου. Τα ελεγχόμενα έτη η επιχείρηση με ΑΦΜ εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 5.653.516,06€. Τα στοιχεία που έχει εκδώσει είναι και πλαστά. Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από την επιχείρηση με ΑΦΜ, 1 φορολογικό στοιχείο τη χρήση 2012 καθαρής αξίας 3.000€ (το οποίο καταχώρησε στα πάγια και διενήργησε αποσβέσεις 2.999.97€) και 8 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 20.281€ τη χρήση 2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ποσού 263.306,35€ και εξέδωσε το με αριθμό/ 2-12-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων, τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α., τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. και τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ν.4337/2015 τα οποία κοινοποίησε στις 2/12/2019 στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας επιχείρησης κο με ΑΦΜ Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και ο έλεγχος συνέταξε τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες επιδόθηκαν στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας επιχείρησης στις 24/12/2019.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Κατά τον έλεγχο δεν εκτιμήθηκε ορθά η κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης, τα οικονομικά της μεγέθη και οι υποχρεώσεις της
- Δεν ελέγχθηκαν οι απεικονιζόμενες στα φερόμενα ως εικονικά συναλλαγές, αλλά αυθαίρετα κρίθηκαν εικονικές με μόνα στοιχεία την πραγματική και φορολογική κατάσταση του εκδότη τους

- Η μη προσκομιδή των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, αφού η πλημμύρα στο κατάστημα ήταν αιφνίδια
- Οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα τιμολόγια πραγματοποιήθηκαν και πληρώθηκαν σύννομα
- Ο συναλλακτικός κύκλος κατά την περίοδο 1/4/2012 – 31/12/2013 και η κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών δεν δικαιολογούν διαφορά κερδών, ούτε διαφορά εισροών, εκροών
- Τα πρόστιμα του ν.4337/2015 και ν.2523/1997 αναφέρονται στη χρήση 2012 και έχουν υποπέσει σε παραγραφή

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997): *«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992): *«Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013:

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 , οφείλουν να υποβάλλουν στη Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:

α) περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο που προκύπτει ποσό για καταβολή, ως εξής:

αα) Κάθε μήνα και μέχρι την 20ή ημέρα του επόμενου μήνα, εφόσον τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και για το Δημόσιο που δεν είναι υποχρεωμένο να τηρεί βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπάγεται στο φόρο.

ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

...

β) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 «Παραγραφή» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000):

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 «Προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο δήλωσης» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «1. Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα είτε αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν είτε ταχυδρομείται επί αποδείξει. ... Η δήλωση υποβάλλεται από την 1^η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30^η Ιουνίου του οικείου οικονομικού έτους και μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημοσίων υπηρεσιών της επόμενης μέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας. Κατ' εξαίρεση η δήλωση υποβάλλεται: ... ε) Όταν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 5 του άρθρου 28 και του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 29, η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, υποβάλλονται δύο δηλώσεις, μία για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μία για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για την υποβολή της δήλωσης της δωδεκάμηνης περιόδου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η περίοδος που εξετάζεται είναι υπερδωδεκάμηνη (10/4/2012 – 31/12/2013), για την οποία οι οικείες δηλώσεις υποβάλλονται μετά τη λήξη της.

Επειδή οι πράξεις εκδόθηκαν το 2019, ήτοι εντός της 5ετούς προθεσμίας του Δημοσίου για επιβολή φόρων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής για τις πράξεις επιβολής προστίμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο πρώτο παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε1 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» του ν.4093/2012:

«Άρθρο 10

Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

...

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000): «1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), με τις προσθήκες του άρθρου 10 του ν.2753/1999 και του άρθρου 9 του ν.3052/2002: «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.)-Αντικειμενικό σύστημα ... 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ` ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψή της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψή της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ.. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α` της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. Ειδικά στις περιπτώσεις που

προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. γ) Στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο ή μέρος αυτής, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται για την περίπτωση γ' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού, ανεξαρτήτως της αξίας των στοιχείων αυτών. Εφόσον η εικονικότητα των στοιχείων του προηγούμενου εδαφίου ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στους αγρότες -λήπτες των στοιχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/ 4-7-2016 «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», με την οποία κοινοποιήθηκε η 134/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), 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,

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 την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το προσώπου του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

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, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλη).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν αποδίδεται σε 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 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, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο ... τα στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας που χρησιμοποίησε ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων φορολογικών στοιχείων, , ήταν πλαστά, με συνέπεια να πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο, πίσω απ' το οποίο υποκρύπτεται άλλο άτομο, άγνωστο, γεγονός που επιβεβαιωνόταν τόσο από τις μαρτυρίες του υιού του εκμισθωτή και συνοίκων του ακινήτου που είχε αυτός δηλώσει ως επαγγελματική έδρα ότι ο ποτέ δεν εγκαταστάθηκε στην επαγγελματική του έδρα, όσο και από βεβαίωση της φορολογικής αρχής περί μη υποβολής οιασδήποτε δήλωσης φόρου, απ' τα οποία, κατά τα προβαλλόμενα, συναγόταν η ανυπαρξία του προσώπου του φερόμενου ως εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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, σύμφωνα με την απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος, ούτε ως φορολογητέα εκροή στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, των φορολογητέων εισροών και εκροών στο ΦΠΑ και στην επιβολή των προβλεπομένων προστίμων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.

Σύμφωνα με την υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994: «....Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν. Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.»

Επειδή, όπως αναφέρει η με αριθμό έκθεση του 1^{ου} Πυροσβεστικού Σταθμού Αθηνών:

«Βεβαιώνεται, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα στο αρχείο της Υπηρεσίας μας στοιχεία, ότι την 20/06/2018, ημέρα Τετάρτη και περί 02/09.55' κλήθηκε η Υπηρεσία μας και μετέβη με ένα (1)

όχημα, στην για παροχή βοήθειας συνεπεία διαρροής δικτύου από Πυροσβεστική Φωλιά.

Συγκεκριμένα, έγινε άντληση υδάτων περίπου είκοσι κυβικών μέτρων (20,0 μ³) με χρήση ηλεκτρικής φορητής αντλίας από χώρο γραφείων συνεργείου αυτοκινήτων με την επωνυμία (.....). Υπήρξε διαβροχή σε λογιστικά βιβλία, διάφορα τιμολόγια αγορών – πωλήσεων, αποδείξεις επιταγών και αντίγραφα, εξοπλισμό γραφείου, ηλεκτρονικό εξοπλισμό και ανταλλακτικά αυτοκινήτων. Παρών στο σημείο ήταν ο ιδιοκτήτης.»

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, όπως ισχύει μετά τις αλλαγές με το ν 3533/06, επιβάλλεται πρόστιμο για τη μη διαφύλαξη των βιβλίων ή καταστάσεων που υποκαθιστούν βιβλία και τη μη διαφύλαξη ανά πενήντα φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία. Δεν ορίζεται από το νόμο ποιες περιπτώσεις θεωρούνται ανωτέρα βία για την εφαρμογή της ευεργετικής διάταξης. Η διοίκηση όμως, ως λόγους ανωτέρας βίας θεωρεί περιοριστικά τις περιπτώσεις σεισμού, πυρκαγιάς και θεομηνίας (βλ. ΠΟΛ 1010/2005).

Επιπρόσθετα, κατά την πάγια νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης και λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια (ΣΤΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002).

Εν προκειμένω, η μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας και η μη επίδειξη αυτών στο φορολογικό έλεγχο, αποτελεί κατά τις ανωτέρω διατάξεις λόγο για αντικειμενικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Το γεγονός ότι προηγήθηκε του ελέγχου πλημύρα στην έδρα της επιχείρησης, από την οποία ουδέν αποδεικτικό στοιχείο προσκομίστηκε ότι καταστράφηκαν όλα τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, δεν συνιστά, κατά τα ανωτέρω, λόγο ανωτέρας βίας, καθόσον καταρχάς ουδόλως αποδεικνύεται εξ' αυτού και μόνο του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα δεν έχει στην κατοχή της τα βιβλία και στοιχεία της, τα οποία κατά τους ισχυρισμούς της βρίσκονταν στις εγκαταστάσεις που πλημμύρησαν. Σε κάθε περίπτωση, δέον να αναφερθεί ότι η αδυναμία της προσφεύγουσας να προσκομίσει τα ζητηθέντα από τον έλεγχο βιβλία και στοιχεία, ερείδεται, κατά τους ισχυρισμούς της, στην πλημύρα που συνέβη στην έδρα της, γεγονός που – ακόμη κι αν ήθελε υποτεθεί ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία βρίσκονταν στις εν λόγω εγκαταστάσεις- δεν αποδεικνύει ότι η προσφεύγουσα επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και σύνεση ώστε αυτά να φυλάσσονται και προφυλάσσονται, ως και όφειλε.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται σαφώς ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί συνδρομής περίπτωσης ανωτέρω βίας για τη μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, δεν προσκομίσθηκε οιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα τιμολόγια που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά και ορισμένα και πλαστά, παρά μόνο γίνεται αόριστη επίκληση ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Άλλωστε, το γεγονός ότι έλαβε τιμολόγια που κρίθηκαν ως εικονικά από διάφορες επιχειρήσεις δεν συνηγορεί προς την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές και ότι δεν εκτιμήθηκε ορθά η κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης, τα οικονομικά της μεγέθη και οι υποχρεώσεις της δεν καθιστά τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ακριβή και αληθή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 21-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 (πράξη/2019):

Διαφορά φόρου	68.459,66€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	70.212,23€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	138.671,89€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 (πράξη/2019): 124.264,93€

Χρεωστικό υπόλοιπο	61.347,22€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	62.917,71€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	124.264,93€

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 (πράξη/2019): 91.975,64€

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 (πράξη/2019): 26.442,99€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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