



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 3.07.2020

Αριθμός απόφασης: 1434

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

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 1036990 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

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), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση 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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ εδρευούσης στην, κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών:

- της αρ. /30.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

- της αρ./30.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ οικονομικού έτους 2014
- της αρ./30.12.19 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2014
- της αρ./30.12.19 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 οικονομικού έτους 2014,

καθώς και κατά των από 30.12.19 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΑΣ, της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και των οικείων εκθέσεων ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 24.01.2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, 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:

α) Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 16.612,53 € πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 17.037,82 €, ήτοι συνολικός φόρος για καταβολή ποσού 33.650,35 €.

β) Με την αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα υπόλοιπο φόρου εισροών ύψους 14.566,68 €, αφαιρέθηκε πιστωτικό υπόλοιπο 632,74 €, προστέθηκε χρεωστικό υπόλοιπο 13.933,94 €, πλέον πρόσθετοι φόροι ύψους 14.939,59 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 29.506,27 €.

γ) Με την αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2013 (άρθρου 6 του ν.2523/1997) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ίσο με 6.318,93 €, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση: διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, όπως ίσχυαν, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του.

δ) Με την αρ./2019 πράξη προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ χρήσης 2013 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 21.978,88 € (=54.947,20 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης 23 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 30.12.19 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, ΚΦΑΣ και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της αριθ./18.11.2019 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου της Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας για τις προαναφερόμενες φορολογίες. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΕΞ 2019 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (Αποστολή Πληροφοριακού Δελτίου) με το οποίο απεστάλη λόγω αρμοδιότητας φάκελος με αριθμό υπόθεσης/19 με επισυναπτόμενα την από 16.05.2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και το από 7.06.2019 Δελτίο Πληροφοριών που αφορούν την προσφεύγουσα, από τα οποία προέκυπτε ότι εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων και ειδικότερα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στη χρήση 2013 έλαβε 23 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 54.947,20 ευρώ πλέον ΦΠΑ, από την οντότητα με ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Επιπλέον ο έλεγχος υπολόγισε λογιστικές διαφορές καθαρής αξίας 8.947,16 ευρώ από δαπάνες που η ελεγχόμενη καταχώρησε στα βιβλία της και τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ως προσωπικές αγορές και προσωπικά δώρα.

Σύμφωνα με το πόρισμα της από 16.05.2019 διαβιβασθείσας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4093/2013 (ΚΦΑΣ) και ν.4337/2015 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, όπου διενεργήθηκε έλεγχος για τη χρήση 2013 στην με ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Δ΄ ΑΘΗΝΩΝ, δυνάμει της αριθ./10.04.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, κατόπιν του πληροφοριακού δελτίου ΕΜΠ/23.3.2016 με αριθ. πρωτ./7.11.2016, η ελεγχόμενη οντότητα εμπλέκονταν σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων ως εκδότρια συνολικά 867 φορολογικών στοιχείων σε 78 αντισυμβαλλόμενους, συνολικής καθαρής αξίας 3.212.151,14 ευρώ πλέον ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 4, 6 και 9 του νόμου 4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 8 του νόμου 4337/2015, το οποίο αντικατέστησε τα άρθρα 17-21 του νόμου 2523/1997. Συνέπεια του ως άνω Πληροφοριακού Δελτίου εκδόθηκε η αριθ./18.11.2019 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου με την ολοκλήρωση του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι συναλλαγές της με την αντισυμβαλλόμενη ήταν πραγματικές, νόμιμες και έλαβαν χώρα μεταξύ των αναγραφόμενων στα φορολογικά στοιχεία επιχειρήσεων. Τα συμπεράσματα του ελέγχου είναι εντελώς αναιτιολόγητα και δεν ανταποκρίνονται στα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.
- Η αντισυμβαλλόμενη ατομική επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο κατά το χρόνο της συναλλαγής τους και η εταιρεία της καλόπιστα συναλλάχθηκε μαζί της.
- Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων έγινε από μέρους της νόμιμα.

- Οι συναλλαγές της με την αντισυμβαλλόμενη ήταν πραγματικές, καθώς η εταιρεία της δεν είχε κανένα όφελος από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Σε κάθε περίπτωση, η παράβαση που θα έπρεπε να της καταλογιστεί θα ήταν η λήψη εικονικών στοιχείων, όχι ως προς τη συναλλαγή, αλλά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή δεν θα έπρεπε να καταλογίσει τη σχετική δαπάνη ως λογιστική διαφορά και δεν θα έπρεπε να επιβάλει ΦΠΑ γι' αυτήν σε βάρος της.
- Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3 του ν.4337/2015 – ακόμα και αν επιβεβαιωνόταν η υποτιθέμενη εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ο αποκλεισμός της από το προβλεπόμενο στις παραπάνω διατάξεις ευνοϊκότερο καθεστώς συνιστά κατάφωρη παραβίαση των συνταγματικά θεμελιωμένων αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, καθώς και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 ΕΣΔΑ).

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. ...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 3 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «Κάθε έγγραφη στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα

αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Κατ' εξαίρεση, των αναφερομένων στα προηγούμενα εδάφια, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015: «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) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.....

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 (Α`170).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 'Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος': «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την

απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος...»

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική. β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων). γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.). δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη (1078820/1526/Α0012/29.8.2007)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα η τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «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 φορολογικά 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ίδιου ως άνω νόμου, περί προστίμων Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία:

«1. 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 περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο 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 του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου. Επί προστίμων των άρθρων 5 και 6 του ν. 2523/1997 που μειώνονται στο 1/5 στο πλαίσιο εφαρμογής των οριζόμενων στην παράγραφο 2, εφόσον διαπιστώνεται ότι δεν συντρέχει η προϋπόθεση του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, επιβάλλεται με συμπληρωματική πράξη το υπόλοιπο ποσό του προστίμου που αντιστοιχεί στα 4/5 αυτού, χωρίς στις περιπτώσεις αυτές να εφαρμόζονται οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 περί μείωσης επί συμβιβασμού.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 30.12.2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) ν.4337/2015:

«ΣΥΝΟΠΤΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ – ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των ανωτέρω, για τη φορολογική χρήση 2013 ο έλεγχος κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

1. Η αντισυμβαλλόμενη της ελεγχόμενης,, η οποία δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων της ότι έχει λάβει τη φορολογική χρήση 2013 από την ελεγχόμενη, 13 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 747.106,83 ευρώ, δεν ευρέθη σε καμία από τις δηλώσεις στη φορολογική διοίκηση διευθύνσεις, εμφανίζει οφειλές ύψους 320.610,28 ευρώ, καθώς δεν εξόφλησε από ενάρξεως καμία οφειλή της προς τον ΕΦΚΑ, δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές ή εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ενώ για δύο από τους δηλωμένους προμηθευτές της καταλογίστηκαν από την υπηρεσία μας παραβάσεις έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων για τη φορολογική χρήση 2013.
2. Η ελεγχόμενη καταγγέλλεται ότι πουλούσε φορολογικά στοιχεία σε επιχειρήσεις.
3. Η ελεγχόμενη δεν ευρέθη ούτε στη δηλωμένη έδρα της επιχείρησής της, ούτε στις δηλούμενες διευθύνσεις στη φορολογική διοίκηση, ούτε ευρέθη σε κάποια άλλη γνωστή διεύθυνση διαμονής ή δραστηριότητάς της, κατά την αναζήτησή της από το ΣΔΟΕ.
4. Η εκπρόσωπος της ιδιοκτήτριας του χώρου όπου ενοικίαζε η ελεγχόμενη ως επαγγελματική έδρα επί της, απάντησε στην πρώτη ερώτηση της ένορκης εξέτασης που πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ, ότι η ελεγχόμενη είχε αποχωρήσει από τη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησής της στις αρχές του 2012.

5. Η ελεγχόμενη δήλωνε ότι απασχολούσε έναν υπάλληλο από τον 7-2012 έως τον 10-2013, ενώ δήλωσε ότι απασχόλησε δεύτερο υπάλληλο για δύο μήνες 7-2012 έως 8-2012. Και για τους δύο αυτούς υπαλλήλους δεν κατέβαλλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ.
6. Η ελεγχόμενη δεν πραγματοποίησε εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από ενάρξεώς της.
7. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε τόσο στην πρόσκληση για έλεγχο-διάθεση λογιστικών αρχείων της υπηρεσίας μας, όσο και σε παλιότερα αιτήματα του ΣΔΟΕ και της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών.
8. Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων-εξόδων για την φορολογική χρήση 2013.
9. Η ελεγχόμενη για τη φορολογική χρήση 2013 έχει υποβάλλει Ε3 και δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες δηλώνει ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών και συγκεκριμένα κατασκευών από την ατομική της επιχείρηση, καθαρής αξίας 86.200 ευρώ, ενώ η ίδια έχει δηλωθεί ως αντισυμβαλλόμενη στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενοί της, για τη φορολογική χρήση 2013, ως εκδότρια συνολικά 867 φορολογικών στοιχείων, σε 78 αντισυμβαλλόμενους, συνολικής καθαρής αξίας 3.212.151,14 ευρώ, όπως αναλυτικά περιγράφεται ανωτέρω στην ενότητα 4.ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΜΕ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ.
10. Από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, ο έλεγχος κρίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα και τα οποία δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της ελεγχόμενης για τη φορολογική χρήση 2013 και όπως αυτά καταγράφονται στον ΠΙΝΑΚΑ 1 ανωτέρω, είναι εικονικά.

Η ελεγχόμενη είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της εκδότριας επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ από τις λήπτριες επιχειρήσεις.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων συντάχθηκε το με αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων και εκδόθηκε η αριθ./3.12.2019 Προσωρινή Πράξη καταλογισμού προστίμου Άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 για λήψη εικονικών τιμολογίων από την επιχείρηση, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 5.12.2019. Σε απάντηση αυτών η προσφεύγουσα κατέθεσε στις 18.12.2019 το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα το οποίο όμως δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο και στο οποίο επικαλούνταν τους ίδιους ισχυρισμούς με την υπό κρίση ενδικοφανή.

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς δεν αποδέχθηκε τον ισχυρισμό περί καλής πίστης του λήπτη καθώς δεν παρασχέθηκαν οι απαραίτητες επεξηγήσεις και στοιχεία που να την αποδεικνύουν. Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί νόμιμης εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ήτοι με μετρητά κατά την παράδοση των εμπορευμάτων-αγαθών, καθώς η συνολικής τους αξία δεν υπερέβαινε το όριο των 3.000 ευρώ, και εκδόθηκαν

σχετικές αποδείξεις είσπραξης, αυτός δεν αποτελεί απόδειξη ότι διενεργήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 τέθηκαν μεταβατικές διατάξεις, με τις οποίες ρυθμίστηκε το καθεστώς που διέπει τις παραβάσεις που τελέστηκαν πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου. Στις διατάξεις αυτές προβλέπεται ένα διπτό μεταβατικό σύστημα, με κριτήριο διάκρισης τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής του φόρου ή του προστίμου πράξης. Έτσι, για όλες τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν χρονικά πριν από την έναρξη ισχύος του ανωτέρω νόμου (17.10.2015), αλλά δεν έχουν εκδοθεί ακόμη οι καταλογιστικές πράξεις, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις του νόμου αυτού, που προβλέπει μειωμένες κυρώσεις.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, στις εκδοθείσες Προσωρινές Πράξεις Επιβολής Προστίμων εφαρμόστηκε η ευνοϊκότερη κύρωση και είναι νόμιμες. Ως εκ τούτου οι λόγοι τους οποίους επικαλείται η προσφεύγουσα είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, εν προκειμένω διενεργήθηκε διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος της υπό κρίση χρήσης, σύμφωνα με τον οποίο στα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας συνυπολογίστηκε η καθαρή αξία των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας ύψους 54.947,20€, επίσης υπολογίστηκαν λογιστικές διαφορές σε δαπάνες ύψους 8.947,16 ευρώ που η ελεγχόμενη καταχώρησε στα βιβλία της και τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ως προσωπικές αγορές και προσωπικά δώρα. Επιπροσθέτως, διενεργήθηκε διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ λόγω μη αναγνώρισης στην αξία των δηλωθέντων των φορολογητέων εισροών ΦΠΑ της ανωτέρω αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, των λογιστικών διαφορών καθώς και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις από 30.12.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών η εκδότρια εταιρεία των 23 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές.

Επειδή στις από 30.12.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή 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 αντισυμβαλλομένου

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 (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή σύμφωνα με την 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), 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 στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου παρατίθενται αναλυτικά τα γεγονότα και τα συμπεράσματα, όπως αυτά προκύπτουν από τους ελέγχους που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών για την προσφεύγουσα επιχείρηση και η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την εκδότρια επιχείρηση Σε κάθε περίπτωση από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρεία των 23 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές, και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί νόμιμης εξόφλησης των υπό κρίση συναλλαγών με την είναι απορριπτέος ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον, μεταξύ άλλων, ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30.12.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι αρ.,, &/30.12.19 προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, εδρευούσης στην, με ΑΦΜ, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων: α) της αρ./30.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, β) της αρ./30.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ οικονομικού έτους 2014, γ) της αρ./30.12.19 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του ν. 2523/1997 οικονομικού έτους 2014 και δ) της αρ./30.12.19 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 οικονομικού έτους 2014.

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

- Η με αριθμό/30.12.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2013

Διαφορά φόρου	16.612,53 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	17.037,82 €
Σύνολο για Καταβολή	33.650,35 €

- Η με αριθμό/30.12.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013

Πιστωτικό υπόλοιπο	-632,74 €
Χρεωστικό υπόλοιπο	13.933,94 €
Πρόσθετοι φόροι	14.939,59 €
Σύνολο για Καταβολή	29.506,27 €

- Η με αριθμό/30.12.19 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., χρήσης 2013
Πρόστιμο άρθρου 6 ν.2523/1997 6.318,93 € (= 12.637,86 € X 50%)
- Η με αριθμό/30.12.2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου χρήσης 2013
Πρόστιμο άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015 21.978,88 € (=54.947,20 € X 40%)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.