



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604582

Καλλιθέα 12/ 09/ 2022

Αριθμός Απόφασης 2759

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει .

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13-04-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, που έχει έδρα στον -..... επί της οδού αρ....., κατά:

-Της υπ' αριθμ./...../2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-

ν.4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12-2012.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13-04-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Με το με αρ. πρωτ. ΑΤΤ.....ΕΞ 2020/05-11-2020 Δελτίο Πληροφοριών η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ την από 26-10-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου-Επεξεργασίας της, που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών Χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού (ενδυμάτων), σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε στις χρήσεις 2012, 2013 & 2014 τετρακόσια ογδόντα τέσσερα (484) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.992.980,41€. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την, στην χρήση 2012 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση με ΑΦΜ, για δέκα έξι (16) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 42.727,49.

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2012 με την υπ' αριθ./2020 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ.

Από τα στοιχεία που η προσφεύγουσα επιχείρηση έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Από την καρτέλα του προμηθευτή -όπως αναγράφεται στα λογιστικά βιβλία-, με Α.Φ.Μ. και κωδικό προμηθευτή 50.00.027, για το έτος 2012, προέκυψε ότι η

προσφεύγουσα έλαβε δεκαεννέα (19) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 43.177,89€, για την εξόφληση των οποίων χρησιμοποιήθηκαν κυρίως τραπεζικές επιταγές των πελατών της επιχείρησης (τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα σχετικά φωτοαντίγραφα)

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Μερικού Ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχτηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 01-02-2022 στην προσφεύγουσα επιχείρηση, το με αριθ. πρωτ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 18-02-2022 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2022 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 11-03-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων με βάση την οποία η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

- Με την υπ' αριθμ./...../2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 8.635,58€ (43.177,89€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δέκα εννέα (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 43.177,89€ πλέον ΦΠΑ 9.930,91€, εκδόσεως της επιχείρησης, με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14 & 18§§2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

Με την αρ. πρωτ./2022 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου για το έτος 2012.

-Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών και ύπαρξης καλής πίστης.

Πλημμελής ελλιπής και μη νόμιμη αιτιολογία

-Μη νόμιμη επιβολή του επίδικου προστίμου. Εσφαλμένη μη εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής

εφαρμογής του ευνοϊκότερου κυρωτικού νόμου.

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν. 4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος [...]».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής**

δήλωσης.».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης 26-10-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, και την από 11-03-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε σε δέκα εννέα (19) παραβάσεις για την χρήση 2012. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας επιχείρησης, στη διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2012, δέκα εννέα (19) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 43.177,89€ πλέον ΦΠΑ 9.930,91€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ

Επειδή η λήψη των παραπάνω δέκα εννέα (19) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 στην κρινόμενη χρήση 2012 σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1

του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου στην χρήση 2012 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης (11/03/2022) πράξης, καθόσον παραγράφονται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2023. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν 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 νομικό 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 με τις διατάξεις του άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν.4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «*Κάθε εγγραφή 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*», και με τις διατάξεις του άρθρου 10§8 του ίδιου νόμου ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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, επιφυλασσόμενων 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 συναλλασσόμενων 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 τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

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 αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ για την προσφεύγουσα (λήπτρια επιχείρηση), με αφορμή όπως προκύπτει από την από 11-03-2022 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΦΑΣ, της ίδιας ΔΟΥ, κρίθηκε (σελ. 19 & 20 της έκθεσης ελέγχου) ότι:

«Όπως διαπιστώνεται υπάρχει σχέση του είδους των τιμολογημένων αγαθών που παρέλαβε η ελεγχόμενη με τις λοιπές δραστηριότητες της εκδότης. Ο έλεγχος θεωρεί ότι ένας καλόπιστος λήπτης δεν θα μπορούσε να είναι σε θέση να αντιληφθεί ότι πρόκειται για εκδότη εικονικών, διότι και

τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν νομότυπα σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. και η εκδότρια ήταν «τυπικά» σε θέση να μεταφέρει και να διαθέσει τα αγαθά που αναγράφονταν σε αυτά και αφού διαπιστώθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ότι η εκδότρια ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη οδηγείται κανείς στο συμπέρασμα ότι τα αγαθά διετέθησαν στην ελεγχόμενη από άλλο πρόσωπο.....

.....
ο έλεγχος κρίνει ότι η εικονικότητα ανάγεται ως προς το πρόσωπο του εκδότη και τα κρινόμενα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την με Α.Φ.Μ., στο έτος 2012, συνολικής καθαρής αξίας 43.177,89€, αφορούν σε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές. Ως λήπτης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων η επιχείρηση τελούσε καλή τη πίστη».

Σύμφωνα με τα ισχύοντα στην παραπάνω χρήση (ΠΟΛ. 1097/2016 περ. α') και κατόπιν αυτών:

α) Στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1071/2015, αναγνώρισε ως εκπιπόμενες, τις σχετικές δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που αυτές αφορούν,

β) Στη φορολογία ΦΠΑ, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1097/2016, αναγνώρισε ότι ο φόρος εισροών που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, εκπίπτει από το φόρο των εκροών της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου, και

γ) Ως προς το πρόστιμο ΚΦΑΣ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7§3 περ. δ' του ν. 4337/2015, καταλόγισε πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας της συναλλαγής κάθε στοιχείου.

Επειδή η φορολογική αρχή έκρινε για τις επίμαχες συναλλαγές την καλοπιστία του λήπτη (της προσφεύγουσας),

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας και ο λήπτης απαλλάσσεται της ευθύνης αν αποδείξει καλοπιστία, ΣτΕ 972/2020,

Επειδή η φορολογική αρχή με την προσβαλλόμενη πράξη καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πλην όμως, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα κατά την λήψη αυτών ενεργούσε ως καλόπιστη, απαλλάσσεται της ευθύνης (ΣτΕ 972/2020) και ως εκ τούτου το καταλογισθέν πρόστιμο πρέπει να διαγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-04-2022 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12-2012 (υπ' αριθμ. / / 2022)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν.4337/2015: 0,00€

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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