



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Καλλιθέα, 13/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1687

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016)

Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στη Σκύρο, κατά των με αριθ.:

α)/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, β)/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, γ)/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, δ)/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, ε)/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ.55 παρ. 2δ του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, και τα

προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
7. Την εισήγηση της ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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:

-Με την με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 54.334,01€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 27.167,01€ και διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 9.492,29€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 90.993,31€, λόγω λήψης τριάντα εννέα (39) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 348.028,92 ευρώ. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης της αξίας των 39 εικονικών φορολογικών στοιχείων ως λογιστικής διαφοράς.

-Με την με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 18.480,53€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 9.240,27€ και διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 3.242,63€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 30.963,43€, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 43.345,40 ευρώ. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης της αξίας των 3 εικονικών φορολογικών στοιχείων ως λογιστικής διαφοράς.

-Με την με αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 26.343,74€ πλέον προστίμου αρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 13.171,87€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 39.515,61€, λόγω λήψης τριάντα εννέα (39) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 348.028,92 ευρώ πλέον ΦΠΑ 55.684,63 ευρώ.

-Με την με αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 6.935,26€ πλέον προστίμου αρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 3.467,62€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 10.402,88€, λόγω λήψης τριών (3)

εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 43.345,40 ευρώ πλέον ΦΠΑ 6.935,26 ευρώ.

-Με την με αρ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.55 παρ. 2δ του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ΦΠΑ 10.246,72 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων δυνάμει της υπ' αρ./2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε: α) το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ/2021 ΕΜΠ Δελτίο Πληροφοριών, με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας η από 18/10/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4174/2013 αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος καθώς και τα με αρ. πρωτ. ΕΞ 2021 & ΕΞ 2021 Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με τα οποία διαβιβάστηκαν οι από 18/10/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2015 δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 128.083,90 ευρώ (έως τις 17/10/2015) και τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 36.564,39 ευρώ (μετά τις 17/10/2015) ήτοι σύνολο 164.648,29 ευρώ, έκδοσης MON. ΙΚΕ, ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παράγ. 5 του ν. 4174/2013 και κατά το φορολογικό έτος 2016, έλαβε τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.345,40 ευρώ έκδοσης ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παράγ. 5 του ν. 4174/2013.

β) η από 16/10/2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4174/2013 της ΥΕΔΔΕ, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2015 δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 115.073,05 ευρώ (έως τις 17/10/2015) και επτά (7) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 68.304,58 ευρώ (μετά τις 17/10/2015) ήτοι σύνολο 183.380,63 ευρώ, έκδοσης ΑΦΜ , MON. ΕΠΕ , ΑΦΜ MON. ΙΚΕ ΑΦΜ και MON. ΕΠΕ ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παράγ. 5 του ν. 4174/2013.

Κατόπιν αυτών η ΔΟΥ Χαλκίδας απέρριψε στη φορολογία εισοδήματος την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και την πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά. Στο ΦΠΑ ο έλεγχος

απέρριψε την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών των ως άνω φορολογικών στοιχείων από τον ΦΠΑ εκροών.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ισχυρισμούς περί:

α) Εσφαλμένης εφαρμογής, από τη φορολογική αρχή, των άρθρων 66 παρ. 5, 55 και 64 του ν.4174/2013.

β) Έλλειψης νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας και συγκεκριμένα:

- Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν πληρείται η αντικειμενική υπόσταση της παράβασης της λήψης εικονικού τιμολογίου, όπως αυτή περιγράφεται στα άρθρα 66 και 55 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στα άρθρα 66 και 55 του ν. 4174/2013 προκειμένου να χαρακτηριστεί ένα πρόσωπο άγνωστο ή ανύπαρκτο πρέπει αυτό να μην έχει προβεί σε δήλωση έναρξης εργασιών, να μην έχει θεωρήσει στοιχεία ή να είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο ή εικονικό. Εν προκειμένω, σε κανένα σημείο των εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, οι οποίες συνοδεύουν τις προσβαλλόμενες δεν προκύπτει ότι οι αντισυμβαλλόμενες μας εταιρείες ΜΟΝ. ΕΠΕ ,
..... ΜΟΝ. ΙΚΕ και ΜΟΝ. ΕΠΕ δεν είχαν προβεί σε έναρξη εργασιών και σε μη θεώρηση στοιχείων. Ωστόσο, η αντισυμβαλλόμενες εταιρείες ήταν συναλλακτικώς υπαρκτές καθώς είχαν κάνει έναρξη του επιτηδεύματός τους, και είχε ενεργό Α.Φ.Μ., ήτοι ήταν υπαρκτές φορολογικά και είχαν όλα τα νόμιμα στοιχεία που μπορούσα και όφειλα να ελέγξω ως συναλλασσόμενος μαζί της. Άλλωστε, οι συναλλαγές μας με την αντισυμβαλλόμενες εταιρείες, όπως περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, όπως θα αποδειχθεί και από αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίζονται ενώπιόν σας, πραγματοποιήθηκαν. Οι ισχυρισμοί δε της φορολογικής αρχής περί του αντιθέτου δεν επαρκούν για την απόδειξη της μη πραγματοποίησης της συναλλαγής.....

- Το γεγονός ότι πρόκειται για υπαρκτές εταιρείες συνάγεται άλλωστε και ευθέως και από το ότι η φόρτωση των εμπορευμάτων έγινε στις εγκαταστάσεις των ανωτέρω προμηθευτριών επιχειρήσεων. Η μεταφορά αυτών έγινε με το ΦΙΧ αυτοκίνητο με Αριθ. Κυκλ., ιδιοκτησίας της ελεγχόμενης εταιρείας. Από την εταιρεία μας προσκομίστηκαν ενώπιον της φορολογικής αρχής και θα προσκομιστούν και ενώπιόν σας τα επίμαχα τιμολόγια συνοδευόμενα από στοιχεία (εισιτήρια) φόρτωσης του αυτοκινήτου στο πλοίο της γραμμής και αντιστρόφως καθώς και φορολογικά στοιχεία προμήθειας καυσίμων για την εκτέλεση των τακτικών δρομολογίων που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ και αντιστρόφως.

- Περαιτέρω, οι συναλλαγές είναι πραγματικές και οι αγορές εμπορευμάτων απολύτως συναφείς με το αντικείμενο εργασίας καθώς τα αγορασθέντα εμπορεύματα διατέθηκαν στην αγορά είτε χονδρικώς είτε λιανικώς και η πώληση τους συνιστά τον τζίρο της εταιρείας μας. Προς επιβεβαίωση των συναλλαγών μας με τον εν λόγω προμηθευτή προσκομίζουμε πλήθος φωτογραφικού υλικού

όπου εμφανίζονται αγορασθέντα ανά φορολογικό στοιχείο αγαθά που είναι στους αποθηκευτικούς μας χώρους Επιπλέον, προσκομίζονται πλήθος φορολογικών στοιχείων αγοράς αγαθών από τον συγκεκριμένο ως ανωτέρω Προμηθευτή τα οποία συσχετίζονται με φορολογικά στοιχεία πώλησής τους σε πελάτες μας.....

-οι αιτιάσεις της φορολογικής αρχής περί του αντιθέτου, όπως αυτές περιγράφονται στις από 20/12/2021 εκθέσεις ελέγχου, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας, όπως αυτές αναλύονται ανωτέρω και οι οποίες αποτελούν και ουσιαστικό στοιχείο της νομιμότητας των ως άνω πράξεων.....

Ειδικότερα, η φορολογική αρχή στηρίζει την άποψη της ότι η εταιρεία μας είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στηριζόμενη κυρίως στον τρόπο μεταφοράς των αγαθών.....

- Περαιτέρω, η φορολογική αρχή στηρίζει την κρίση της περί εικονικότητας των τιμολογίων με το σκεπτικό ότι τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν μετρητοίς, χωρίς να αντικρούει στο ελάχιστο τον ισχυρισμό μας ότι τα εν λόγω τιμολόγια εξοφλήθηκαν κατά αυτό τον τρόπο, σύννομα κατ' εφαρμογή της πολ. 1143/2015, λόγω τραπεζικής αργίας.....

- Άλλωστε, ο ισχυρισμός της ότι τα ληφθέντα τιμολόγια είναι εικονικά λόγω ελλιπούς περιγραφής σ' αυτά των πωληθέντων εμπορευμάτων είναι αδιάφορος και αντίθετος στις κείμενες διατάξεις, ιδίως για περιόδους από 2015 και εφεξής, όπου σε καμία διάταξη δεν υποδεικνύεται ο τρόπος με τον οποίον πρέπει να περιγράφεται το πωλούμενο προϊόν στα τιμολόγια, προκειμένου να μην αμφισβητηθεί η νομιμότητα αυτού από την φορολογική αρχή.....

Επειδή ως προς τη «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ορίζεται το εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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, φορολογική αρχή. ...».

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

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

5.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία,

κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.....

Επειδή, 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 1142/2016, με την οποία ορίζεται ότι:

2. Εγκλήματα φοροδιαφυγής (άρθρο 66 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 ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή με τις διατάξεις του αρθ.64 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαβιβάστηκαν, οι από 18/10/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, Εισοδήματος και ΦΠΑ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπου διαπιστώνονταν μεταξύ άλλων ότι **το φορολογικό έτος 2015**, ο προσφεύγων έλαβε δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 128.083,90 ευρώ (έως τις 17/10/2015), τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 36.564,39 ευρώ (μετά τις 17/10/2015) και **το φορολογικό έτος 2016**, έλαβε τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.345,40 ευρώ, έκδοσης ΜΟΝ. ΙΚΕ, ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παράγ. 5 του ν. 4174/2013.

Επειδή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαβιβάστηκε επίσης και η από 16/10/2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπου διαπιστώνονταν μεταξύ άλλων ότι **το φορολογικό έτος 2015**, ο προσφεύγων έλαβε δώδεκα (12)

φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 115.073,05 ευρώ (έως τις 17/10/2015), και επτά (7) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 68.304,58 ευρώ (μετά τις 17/10/2015), έκδοσης ΑΦΜ, ΜΟΝ.Ε ΠΕ, ΑΦΜ ΜΟΝ. ΙΚΕ ΑΦΜ και ΜΟΝ. ΕΠΕ ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παράγ. 5 του ν. 4174/2013.

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

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, πρόέκυψε μεταξύ άλλων ότι:

Α. Στο με αρ. Π.Δ. 2699/15-09-2015 προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., καταγγέλλεται η επιχείρηση ΜΟΝ. ΙΚΕ με ΑΦΜ, ότι αποτελεί μία εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από την έρευνα που πραγματοποίησε η ως άνω υπηρεσία διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις

- 1)..... ΑΦΜ
- 2)..... ΜΟΝ. ΕΠΕ ΑΦΜ
- 3)..... ΜΟΝ. ΕΠΕ ΑΦΜ
- 4)..... ΜΟΝ.ΙΚΕ ΑΦΜ
- 5)..... ΜΟΝ. ΙΚΕ ΑΦΜ, καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία (..... Α.Ε.).

Οι ανωτέρω επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα εκδίδουν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στην συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις.

Με αυτόν τον τρόπο δημιούργησαν μία πυραμίδα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων η οποία αρχίζει από το

Για όλες τις ανωτέρω αναφερόμενες επιχειρήσεις έχουν εκδοθεί σχετικές εντολές ελέγχου-έρευνας από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε και έχουν συνταχθεί αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου .

Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι και η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση ΑΦΜ η οποία έλαβε στην χρήση 2012 είκοσι έξι (26)) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 276.367,00€, στην χρήση 2013 δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας

125.477,50€ και στην χρήση 2015 τρία (3) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 23.803,00€ έκδοσης ΑΦΜ, στην χρήση 2013 δεκαοκτώ (18) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 256.910,30€, στην χρήση 2014 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.628,50€ και στην χρήση 2015 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.110,00€ έκδοσης **ΜΟΝ. ΕΠΕ ΑΦΜ**, στην χρήση 2014 δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 181.701,57€ και στην χρήση 2015 δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 96.184,83€ έκδοσης **ΜΟΝ. ΕΠΕ ΑΦΜ**, στην χρήση 2014 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.135,00€ και στην χρήση 2015 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.282,80€ έκδοσης **ΜΟΝ. ΙΚΕ ΑΦΜ**, στην χρήση 2015 είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 164.648,29€ και στην χρήση 2016 δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.345,40€ έκδοσης **ΜΟΝ. ΙΚΕ ΑΦΜ** και στην χρήση 2016 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 27.549,00€ έκδοσης **Α.Ε. ΑΦΜ**

Β. Ως προς τη μεταφορά των εμπορευμάτων διαπιστώθηκε ότι η πλειοψηφία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αναγράφουν ως μεταφορικό μέσο το, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας επιχείρησης. Με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα δεν προκύπτουν σε κάποιες περιπτώσεις οι μεταφορές των εμπορευμάτων στις αναφερόμενες ημερομηνίες. Στα ΤΔΑ /25-05-2015, ΤΔΑ /27-05-2015, 120/14-12-2015 και ΤΔΑ /28-12-2015 ως μεταφορικό μέσο αναγράφεται το Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι το ανωτέρω ΦΙΧ μεταβιβάζεται από το 2012 και πέρα, με παράλληλη αλλαγή του αριθμού κυκλοφορίας, σε οντότητες για τις οποίες έχουν συνταχθεί εκθέσεις ελέγχου ή εκκρεμεί η ολοκλήρωση του ελέγχου για την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.....

Επιπλέον ακόμη και με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα δεν προκύπτουν σε κάποιες περιπτώσεις οι μεταφορές των εμπορευμάτων στις αναφερόμενες ημερομηνίες.....

Γ. Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι όλα σχεδόν εξοφλήθηκαν με μετρητά όχι όμως άμεσα με την αγορά των εμπορευμάτων, ως ισχυρίζεται η ελεγχόμενη οντότητα με σκοπό την επίτευξη καλύτερης τιμής, αλλά μετά από μεγάλο διάστημα από την αγορά των εμπορευμάτων, και μάλιστα η εξόφληση μετρητοίς φέρεται να γίνεται στο διάστημα που υπήρχε τραπεζική αργία στην χώρα με τις τράπεζες κλειστές (28-06-2015 έως 06-07-2015) λόγω εφαρμογής των capital controls και όπως προκύπτει η ελεγχόμενη οντότητα κατέβαλε στο διάστημα 29-06-2015 έως 03-07-2015 συνολικά σε μετρητά ποσό 1.232.263,25€ όταν η συνολική αξία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε 1.311.496,56€.

Δ. Ως προς την περιγραφή των εμπορευμάτων στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι γενική χωρίς

να αναγράφεται η εταιρεία κατασκευής ή άλλο χαρακτηριστικό ώστε να μην μπορεί να ταυτοποιηθεί και να ελεγχθεί το είδος τόσο στην απογραφή όσο και στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Ε. είναι αδύνατος ο έλεγχος της απογραφής καθώς ένα μέρος των πωλήσεων σε ποσοστό 23% και για τα δύο ελεγχόμενα έτη αφορά λιανικές πωλήσεις.

ΣΤ. Ως προς την έδρα των εκδοτών :

Από το αρχείο των υποβληθεισών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι εκμισθωτές των ακινήτων και επικυρώνουν οι μισθωτές δεν προέκυψε κανένα μισθωτήριο που να έχουν συνάψει οι:

1)..... με δηλωθείσα έδρα, Αχαρνές

2)..... ΜΟΝ. ΕΠΕ με δηλωθείσα έδρα, Αχαρνές

3)..... ΜΟΝ. ΙΚΕ με δηλωθείσα έδρα, Αχαρνές

Για την ΜΟΝ. ΕΠΕ με έδρα ‘.....

επίσης δεν προέκυψε ως εκμισθωτής πλην όμως το συγκεκριμένα ακίνητο εκμισθώνεται όχι στην ΜΟΝ. ΕΠΕ αλλά στο όνομα του διαχειριστή της μέχρι τις 30-11-2014 ως προκύπτει από τις δηλώσεις Ε2 της ιδιοκτήτριας του ακινήτου. Στις 14-05-2014 διαχειριστής και μονοπρόσωπος εταίρος αναλαμβάνει ο και στην συνέχεια από τις 01-12-2014 ως έδρα της ορίζεται η οδός,

Σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις εκμίσθωσης για το ακίνητο στην οδό πρόκειται για γραφείο στο ισόγειο 67,75 τ.μ. και σύμφωνα με όσα αναγράφονται θα χρησιμοποιηθεί ως έδρα της επιχείρησης και για την λειτουργία του γραφείου ως έδρα της επιχείρησης θα χρησιμοποιηθούν τα 30 τμ από τα 67,75 τμ του ακινήτου. Πρόκειται για διόροφη οικοδομή με κατοικίες χωρίς άλλους εξωτερικούς αποθηκευτικούς χώρους. Σύμφωνα με το έντυπο Ε2 (δηλώσεις μισθωμάτων) ο ιδιοκτήτης δήλωσε ενοικίαση του ακινήτου στην έως τις 31/10/2015 και μετά δηλώνεται ως κενό. Παρόλη την μεταφορά της έδρας από τις 01-12-2014 εντούτοις όλα τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει έως και τις 09-03-2015 δεν αναγράφουν την νέα διεύθυνση.

Αντίθετα μετά τις 01-12-2014 φέρεται να παραδίδονται ποσότητες εμπορευμάτων που ήταν αδύνατο ακόμα και ανά εκδοθέν φορολογικό στοιχείο να φυλάσσονται στον χώρο αυτόν και να παραδίδονται στην ελεγχόμενη οντότητα.

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

καλοπιστίας και ο σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Επειδή, από τις από 18/10/2021 & 16/10/2018 σχετικές εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών επιχειρήσεων, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από τον προσφεύγοντα κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 των κρινόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον χρησιμοποιεί (η σχετική έκθεση) όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και συνεπώς ο σχετικός **προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη απόδειξης από τον έλεγχο της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών λόγω του ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.**

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, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, «Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν

αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί πραγματοποίησης των κρινόμενων συναλλαγών δεν ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. /13-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό έτος 2015

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

Σύνολο φόρου για καταβολή: 90.993,31€

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

Σύνολο φόρου για καταβολή: 39.515,61€

Υπ' αρ...../2021 Οριστική Πράξη Προστίμου αρ.55 παρ.2δ ν. 4174/2013

Σύνολο φόρου για καταβολή: 10.246,72€

Φορολογικό έτος 2016

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

Σύνολο φόρου για καταβολή: 30.963,43€

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

Σύνολο φόρου για καταβολή: 10.402,88€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.