



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 25/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3774

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. 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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά 1) της με αριθμόΟριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικού έτους 2017 και 2) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την με αριθμόΟριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ/Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικού έτους 2017 και 2) την με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

1. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 16.020,90 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 8.010,45 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 2.346,29 €, ήτοι συνολικό ποσό 26.377,64 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις δαπάνες που φέρεται να έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα έξι (6) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 48.600,00 €, που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία
2. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 11.664,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 5.832,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 17.496,00 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές στο ποσό των 6.463,49€, έναντι του δηλωθέντος 55.063,49 €, καθώς δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου που αναλογεί στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ο τρόπος πληρωμής των επίμαχων τιμολογίων, ήτοι με ταχυδρομικές επιταγές των Ελληνικών Ταχυδρομείων, ήταν και είναι νόμιμος και φορολογικά αποδεκτός τρόπος πληρωμή.
2. Ουδεμία υποχρέωση της υπήρχε για λήψη είτε φορτωτικής είτε Τ.Π.Υ. από τον αυτοκινητιστή που μετέφερε τα εμπορεύματα, δεδομένου ότι ουδέποτε υπήρξε εντολέας ή εργοδότης του.
3. Αναφορικά με τη Φορολογία Φ.Π.Α. αναφέρεται ότι έχουν γίνει και έχουν δηλωθεί νόμιμα τα πάντα. Από την πλευρά της έχουν προσκομιστεί και βρίσκονται στα αρχεία της ελέγχουσας υπηρεσίας, όλα τα έγγραφα και στοιχεία που αποδεικνύουν τόσο την ύπαρξη της συναλλαγής, όσο και την νόμιμη εξόφλησή της. Έχει περαστεί κάθε τι στα βιβλία και όλα τα σχετικά στοιχεία έχουν προσκομιστεί και έχουν ελεγχθεί. Οι συναλλαγές είναι αληθινές και πραγματοποιήθηκε η

αναγραφόμενη επί των επιδίκων τιμολογίων συναλλαγή και επομένως πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης από το φόρο κατά τα άρθρα 30 και 32 του ν. 2859/2000.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανόπαρκτη 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. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 το ν. 4308/2014:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρώνεται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία «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.» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή κατά πάγια νομολογία «η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας» (ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, επίσης, στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

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, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της στο φορολογικό έτος 2017, 6 (έξι) εικονικά, στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 φορολογικά στοιχεία, έκδοσης της επιχείρησης, με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 48.600,00€ πλέον 24% ΦΠΑ 11.664,00 €.

Επειδή στις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, συγκεκριμένα, ως προς την εκδότρια επιχείρηση, με ΑΦΜ, αναφέρεται ότι κατόπιν ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε ότι τα τιμολόγια τα οποία εξέδωσε η εν λόγω επιχείρηση είναι εικονικά για τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Η ουσιαστική ανυπαρξία αγορών.
- 2) Η ανυπαρξία προσωπικού σε σχέση με το πολύ μεγάλο όγκο πωλήσεων, καθώς το έτος 2017 με σύνολο καθαρών εσόδων 10.243.567,61 ευρώ φέρεται να απασχολεί δώδεκα εργαζόμενους με σύνολο ακαθάριστων αποδοχών 11.670,26 ευρώ και 421 ημέρες απασχόλησης.
- 3) Η μη υποβολή Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017.
- 4) Η όλη δραστηριότητα της επιχείρησης όπως αναλύεται στο Δελτίο Πληροφοριών καθώς και η μη ανταπόκριση της σε δύο προσκλήσεις για την διάθεση στον έλεγχο των λογιστικών της αρχείων της.
- 5) Από επεξεργασία που διενεργήθηκε σε λήπτες στοιχείων από την οντότητα προέκυψαν περιπτώσεις όπου οι οντότητες εξοφλούσαν τα στοιχεία με ταχυδρομικές επιταγές Money Express των ΕΛΤΑ, ήτοι η εξόφληση γινόταν ουσιαστικά με μετρητά

καθώς οι ανωτέρω ταχυδρομικές επιταγές εκδίδονται με κατάθεση μετρητών. Επίσης από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαπιστώθηκε ότι η έκδοση των ανωτέρω επιταγών γίνεται στο ίδιο κατάστημα των ΕΛΤΑ και μάλιστα σε κάθε περίπτωση οι επιταγές εκδίδονται σχεδόν διαδοχικά και μέσα σε χρονικό διάστημα μικρότερο της ώρας. Σε άλλες περιπτώσεις από απαντητικά έγγραφα των τραπεζών δεν εντοπίστηκαν στοιχεία έκδοσης και εξόφλησης επιταγών με την αρίθμηση που αναφέρεται πάνω σε αυτά, ενώ στις περισσότερες περιπτώσεις τα άτομα που εισπράττουν τα ποσά των επιταγών δεν ανήκουν στην εκδότρια εταιρεία η ανήκουν σε άλλες εταιρείες εικονικές όπως η με Α.Φ.Μ και άλλες εταιρείες οι οποίες ελέγχονται από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και τέλος εισπράττονται από τρίτα πρόσωπα τα οποία ουδεμία σχέση έχουν με την

- 6) Η ελεγχόμενη οντότητα έλαβε και κυρίως εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης καθαρής αξίας, όπως και αναλογούντος Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.
- 7) Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών – φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ με το υπ' αριθ. πρωτ.

Επειδή, περαιτέρω, ως προς την λήπτρια προσφεύγουσα επιχείρηση ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής:

- Από έλεγχο που διενεργήθηκε στα προσκομισθέντα στοιχεία αναγράφεται ότι η προσφεύγουσα αγόρασε από την Film PVC 350, Ετικέτες Transfer, Μελάνι, Ράβδους Σιλικόνης, Θερμαινόμενη σιλικόνη και Ταινίες διάφανες. Τα εν λόγω εμπορεύματα είναι αδύνατο να τα πούλησε η αφενός διότι δεν δηλώνει αγορές εμπορευμάτων στην ελεγχόμενη χρήση αλλά και προγενέστερα και αφετέρου διότι από το Μητρώο της Υπηρεσίας προκύπτει ότι το αντικείμενο εργασιών της είναι διαφορετικό από την εμπορία αναλωσίμων ήτοι κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια, χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών και γενικές κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια με τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών.

- Για την μεταφορά των ανωτέρω εμπορευμάτων από τον τόπο Φόρτωσηςστην Αθήνα προς την έδρα της επιχείρησης της προσφεύγουσας επί της οδούξανά στο φαίνεται να χρησιμοποιήθηκε το υπ' αριθμ.Φορητό το οποίο όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα της Υπηρεσίας ανήκει στοναυτοκινητιστή με έδρα στην Ωστόσο από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκαν σε κανένα στάδιο του ελέγχου φορτωτικές ή άλλο στοιχείο διακίνησης.
- Για την εξόφληση των ανωτέρω στοιχείων η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τα παρακάτω στοιχεία:

ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ	ΑΞΙΟΓΡΑΦΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
.....			6.000,00
.....			6.000,00
.....			6.000,00
.....			6.000,00
.....			6.000,00
.....			5.000,00
.....			5.000,00
.....			2.600,00
.....			6.000,00
.....			6.664,00
	ΣΥΝΟΛΟ		55.264,00

Τα επίμαχα Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής δεν εξοφλήθηκαν ολοσχερώς αφού η συνολική τους αξία ανέρχεται σε 60.264,00 ενώ οι προσκομισθείσες εξοφλήσεις μέσω ταχυδρομικών επιταγών ανέρχονται ανέρχονται σε 48.600,00. Συνεπώς φαίνεται να έχει εξοφληθεί μόνο η καθαρή αξία των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Τα τιμολόγια εκδόθηκαν εντός του 05/2017 και του 06/2017, ενώ όλες οι εξοφλήσεις πραγματοποιήθηκαν στιςστα Ελληνικά Ταχυδρομεία στο Υποκατάστημα τηςμε διαδοχικές καταθέσεις μετρητών αφού οι εν λόγω ταχυδρομικές επιταγές εκδίδονται με καταθέσεις μετρητών αρχόμενες από τις 15:08 έως 15:31. Από επεξεργασία που διενεργήθηκε σε λήπτες στοιχείων από την οντότητα προέκυψε ότι στις περιπτώσεις όπου οι οντότητες εξοφλούσαν τα στοιχεία με ταχυδρομικές επιταγές Money Express των Ε.Λ.ΤΑ γίνονταν στο ίδιο κατάστημα των ΕΛΤΑ και μάλιστα σε κάθε περίπτωση οι επιταγές εκδίδονται σχεδόν διαδοχικά και μέσα σε πολύ μικρά χρονικά διαστήματα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με την απόφασητου Συμβουλίου της Επικρατείας: «...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 το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 από τα φωτοαντίγραφα των ταχυδρομικών επιταγών, που επικαλείται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση και τα οποία είχε προσκομίσει στον διενεργηθέντα έλεγχο, δεν προκύπτει ποιος διενήργησε την είσπραξη. Επίσης, η εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με τον τρόπο αυτό και στους δεδομένους χρόνους είναι συνεπής με τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Σημειωτέον ότι οι ταχυδρομικές επιταγές δεν αποτελούν τραπεζικό μέσο πληρωμής καθώς εν προκειμένω πραγματοποιήθηκε αγορά των εν λόγω επιταγών με τη χρήση μετρητών και συνεπώς, ως προς το εισόδημα, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. περί μη αναγνώρισης της δαπάνης.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε κατά τη διενέργεια του ελέγχου αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε και το δικαίωμα έκπτωσης φόρου που αναλογεί στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Φορολογικό έτος 2017:

• **Φόρος Εισοδήματος:**

Χρεωστικό ποσό	16.020,90 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	8.010,45 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.346,29 €
Σύνολο	26.377,64 €

• **Φ.Π.Α.:**

Χρεωστικό υπόλοιπο	11.664,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.	5.832,00 €
Σύνολο	17.496,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.