



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 22/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1341

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του που εδρεύει κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

- α) της υπ.αριθ..... Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019
- β) της υπ.αριθ..... Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01-01-2019 έως 31-12-2019.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, καθώς και την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, Εισοδήματος και ΚΦΔ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 31.339,91 ευρώ, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 15.669,96 ευρώ και διαφορά λοιπών φόρων (ειδική εισφορά αλληλεγγύης) ποσού 5.747,21 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 52.757,08 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2019 έως 31-12-2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 17.544,86 ευρώ, πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 8.589,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 26.134,29 ευρώ.

Σύντομο Ιστορικό

Σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ. ΑΤΤ. Πληροφοριακή Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ενημερώθηκε η Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ ότι διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για την επιχείρηση από τον οποίο προέκυψε ότι είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και ότι ανάμεσα στους λήπτες για τη χρήση 2019, ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ εξέδωσε την υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΚΦΔ και διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Φ.Π.Α. και Εισοδήματος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, ο οποίος οδήγησε στις ακόλουθες διαφορές:

- 1) Λογιστικές διαφορές ύψους 87.162,08 € για το φορολογικό έτος 2019 που προήλθαν από τον έλεγχο των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου και οφείλονται στην παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 22, 23 του ΚΦΕ, οι οποίες συνοπτικά είναι οι ακόλουθες:

Διαφορές Ελέγχου	Καθαρή Αξία

Λήψη Εικονικού Φορολογικού Στοιχείου από	36.500,00
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων από	31.992,00
Μη αναγνώριση δαπανών μισθοδοσίας λόγω μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία	13.725,08
Αγορά παγίων άνω των 500€ χωρίς τραπεζικό μέσο πληρωμής	4.945,00
Σύνολο λογιστικών διαφορών	87.162,08

- 2) Περαιτέρω, ο έλεγχος ως προς τη φορολογία ΦΠΑ δεν αναγνώρισε την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών ύψους 16.438,08€ για φορολογητέες εισροές ύψους 68.492,00€, ενώ ο ΦΠΑ εκροών αυξήθηκε κατά 1.106,78€ λόγω μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία του υπ. αριθ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 4.611,57€, όπως αναλυτικά παρατίθεται στο κάτωθι πίνακα:

Διαφορές Ελέγχου	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	68.492,00	16.438,08
Μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία ενός (1) φορολογικού στοιχείο αξίας (εσόδου) -Τ.Π.Υ.	4.611,57	1.106,78
Σύνολο	73.103,57	17.544,86

Συγκεκριμένα, ως προς την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του για το φορολογικό έτος 2019 ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 36.500,00€ από την εταιρεία και τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 31.992,00€ από την ατομική επιχείρηση, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την ελεγκτική φορολογική αρχή, όπως αναλυτικά απεικονίζονται στο κάτωθι πίνακα:

Εικονικά Φορολογικά Στοιχεία/Εκδότης	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
Τ.Π.Υ.	36.500,00	8.760,00
Εικονικά Φορολογικά Στοιχεία/Εκδότης	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
TIM.	9.320,00	2.236,80
TIM.	12.872,00	3.089,28
TIM.	9.800,00	2.352,00

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

1. Μη νομίμως κρίθηκαν ως εικονικές οι συναλλαγές με τις επιχειρήσεις και μη νομίμως κρίθηκαν οι εν λόγω δαπάνες ως μη εκπεστέες στη φορολογία Εισοδήματος και ΦΠΑ. Καλή πίστη του λήπτη-Το βάρος απόδειξης της λήψης των εικονικών στοιχείων το φέρει η Διοίκηση.

2. Μη νομίμως κρίθηκαν ως μη εκπεστέες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 13.725,08 ευρώ καθώς και το ποσό των 4.945,00 ευρώ που αφορά την αγορά και εγκατάσταση φωτοβολταϊκού και αντιστοιχεί στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την επιχείρηση

Ως προς τον πρώτο λόγο προσφυγής

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **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. [...]». Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «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, 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».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς

ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο. (ΣΤΕ 506/2012). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣΤΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου 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 (ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης από όργανο της φορολογικής αρχής, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, δεν υπάρχει, όμως, παράλειψη του ουσιώδους αυτού τύπου στην περίπτωση που συντάσσεται έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο (της αρμόδιας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής εν προκειμένω), που υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου άλλων φορολογικών οργάνων, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε η τέλεση των παραβάσεων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός έγινε επ' ευκαιρία έρευνας άλλου φορολογούμενου και συνετάγη από αυτά δελτίο πληροφοριών περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου, το οποίο, στη συνέχεια, διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Και τούτο γιατί στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στο δελτίο

πληροφοριών των οργάνων στοιχείων από όργανο της αρμόδιας για την έκδοση της καταλογιστικής πράξης και συνετάγη σχετική έκθεση. (πρβλ. ΣΤΕ 2633/2002, 4505/1995).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεως του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος της αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (**ΣΤΕ 1404/2015**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, ερειδόμενη στην από αρ. πρωτ. ΑΤΤ πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφορικά με την εικονικότητα των συναλλαγών για τον εκδότη αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν ανά εκδότη.

Ειδικότερα, με την από αρ. πρωτ. ΑΤΤ πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, προέκυψε ότι είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, σημειώνοντας τα κάτωθι:

1. Από την εκτύπωση του *profile* της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει πραγματοποιήσει καμία εισαγωγή από τρίτες χώρες για τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη και πλέον όπως προκύπτει από το σύστημα *elenxis* η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2019 και 2020.
2. Από τις καταστάσεις εξόδων της ελεγχόμενης και εσόδων των αντισυμβαλλόμενων προκύπτει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων.
3. Το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (Σ.ΕΠ.Ε.) με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του μας γνώρισε ότι η ελεγχόμενη οντότητα έχει απογραφεί ως εργοδότης αλλά δεν έχει απασχολήσει προσωπικό για τα ελεγχόμενα έτη, και επομένως δεν μπορούσε να παρέχει καμία υπηρεσία ούτε και έχει δηλωθεί από τρίτους αντισυμβαλλόμενους ως υπεργολάβος.
4. Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει απόλυτα ότι μετά τις μεταφορές ποσών για την «εξόφληση» των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα γίνεται άμεσα ανάληψη.

Περαιτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ διαπίστωσε ότι σχετικά με το υπό κρίση τιμολόγιο το οποίο αφορά εργασίες κοπής οικοδομικού σιδήρου, προκειμένου να δοθεί νομιμοφάνεια στη συναλλαγή συντάχθηκε συμφωνητικό στο οποίο δεν αναφέρεται το ονοματεπώνυμο του εκπροσώπου της, αναφέρει ως διάστημα πραγματοποίησης των εργασιών το διάστημα από 15/04/2019 έως 30/06/2019 και κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την 09/08/2019.

Σχετικά με την εξόφληση του παραστατικού, αυτή έγινε, πλην μίας περίπτωσης, από πρόσωπα τα οποία δεν έχουν σχέση με καμία από τις εμπλεκόμενες στη συναλλαγή οντότητες/επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα παρακάτω καταθετήρια:

Καταθέτης	5.000,00€
Καταθέτης	4.700,00€
Καταθέτης	13.000,00€
Καταθέτης	11.623,00€

Καταθέτης	9.570,00€
-----------------	-----------

Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι ο συμμετέχει σε πλήθος από εταιρείες με παρόμοια φορολογική συμπεριφορά.

Περαιτέρω, στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αλλά και στις σχετικές αποδείξεις είσπραξης υπάρχει η ένδειξη «υποκατάστημα». Καμία δήλωση μεταβολής για ίδρυση υποκαταστήματος δεν έχει υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Κατά την επίσκεψή των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ στην ανωτέρω διεύθυνση κανείς περίοικος δεν θυμόταν να στεγάσθηκε εκεί σχετική επιχείρηση.

Πλέον, με την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ για το φορολογικό έτος 2019 διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση καθόσον:

1. Η ελεγχόμενη λειτούργησε για το διάστημα από 29/01/2019 έως και 31/08/2019 και στο διάστημα αυτό (μόλις 7 μήνες) σύμφωνα με τις καταστάσεις (ΜΥΦ) της ίδιας αλλά και των αντισυμβαλλόμενων οντοτήτων, εξέδωσε 461 φορολογικά στοιχεία αξίας 3.121.459,70€ πλέον ΦΠΑ 749.150,35€ χωρίς να έχει πραγματοποιήσει καθόλου αγορές (μόλις 13.409,10 δαπάνες) από το εσωτερικό ή εξωτερικό ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
2. Έχει αποστείλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος με ψευδή στοιχεία, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρων και πιθανόν την δέσμευση των τραπεζικών της λογαριασμών.
3. Στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων αναγράφεται ως όχημα μεταφοράς το ιδιοκτησίας το οποίο όμως είναι φορτηγό ψυγείο δημοσίας χρήσης και σίγουρα ακατάλληλο για μεταφορά οικοδομικών υλικών.
4. Σχετικά με την εξόφληση των παραστατικών, αυτή έγινε σε υποκαταστήματα τραπεζών στην Αθήνα, από πρόσωπα τα οποία δεν έχουν σχέση με καμία από τις εμπλεκόμενες στη συναλλαγή οντότητες/επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα παρακάτω καταθετήρια:

ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	11.556,80€
ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	3.551,28€
ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	8.000,00€
ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ	4.152,00€
ΜΕΤΑΦΟΡΑ	12.410,00€

Ο καταθέτης είναι διαχειριστής και μέλος της η οποία ήδη έχει κριθεί ως εικονική και ο καταθέτης συμμετέχει σε πλήθος από εταιρείες με παρόμοια φορολογική συμπεριφορά.

5. Τέλος, ο έλεγχος αναζήτησε τον ιδιοκτήτη του ακινήτου επί της οδού ο οποίος μίσθωσε στην κ..... αποθήκη προκειμένου να στεγάσει το υποκατάστημά της Ο ιδιοκτήτης του ακινήτου προσήλθε οικειοθελώς στα γραφεία της Υπηρεσίας και κατέθεσε υπεύθυνη δήλωση το ν.1599/1986 στην οποία μεταξύ άλλων ανέφερε ότι « [...] στο ακίνητό μου επί δεν εγκαταστάθηκε και δεν λειτούργησε ποτέ επιχείρηση στο 2019 από την , [...]. Κατά τη διάρκεια της μίσθωσης δεν παρατήρησα εμπορικές συναλλαγές».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι εκδότριες των στοιχείων ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και των φερόμενων ως εκδοτριών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018).

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006). Δηλαδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν φορολογικά υπαρκτές πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες αφού αποδεικνύεται η αντικειμενική αδυναμία εκπλήρωσης από τις εκδότριες εταιρείες των υπό κρίση συναλλαγών, μη διαθέτοντας μεταξύ άλλων την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή, εγκαταστάσεις όσο και προσωπικό (για την εκδότρια) για την εκτέλεση των υπηρεσιών/παραδόσεων αγαθών. Επιπλέον, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία, τόσο κατά την αρχική προσκόμιση στοιχείων στην ελεγκτική φορολογική αρχή, αλλά και στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου να τεκμηριώσει επαρκώς την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ με το υπ. αριθ. Υπόμνημα τις απόψεις του επί του υπ. αριθ..... Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, όπου μεταξύ άλλων αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί μη εικονικότητας των συναλλαγών και ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή καμιά από τις αναγραφόμενες απόψεις.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς περί μη εικονικότητας των συναλλαγών του, οι οποίες είναι πλήρως αιτιολογημένες από τον έλεγχο και συγκεκριμένα στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Φ.Δ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθά κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολό τους για ανύπαρκτες συναλλαγές, τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από την εταιρεία συνολικής καθαρής αξίας 36.500,00€ πλέον ΦΠΑ 8.760,00€ και από την, συνολικής καθαρής αξίας 31.992,00€ πλέον ΦΠΑ 7.678,08€.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω στοιχεία ο έλεγχος απέδειξε πλήρως την εικονικότητα στο σύνολο τους των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από τις εκδότριες επιχειρήσεις και ο αντίθετος ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά στοιχεία (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. και συνακόλουθα στον καταλογισμό των προσβαλλόμενων πράξεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Ως προς το δεύτερο λόγο προσφυγής

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος της υπηρεσίας δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα έσοδα της επιχείρησής του τις δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 13.725,08€ με την αιτιολογία ότι δεν καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία.

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 που αφορά τις εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται:

«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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- 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, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ. 13), δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα έσοδα οι δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 13.725,08€ λόγω μη καταχώρησής τους στα τηρούμενα βιβλία αλλά και μη προσκόμισης καταστάσεων και λοιπών εγγραφών ή δηλώσεων που στοιχειοθετούν την δαπάνη όπως δηλώσεις απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών (αμειβόμενων με ημερομίσθιο) βεβαιώσεων αποδοχών από μέρους της ελεγχόμενης οντότητας και σχετικών τραπεζικών εμβασμάτων εξόφλησης των εργαζομένων. Επιπλέον, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή δεν προσκομίζει οποιοδήποτε νέο στοιχείο για τον έλεγχο ούτε επικαλείται την καταχώριση των εν λόγω δαπανών στα βιβλία της επιχείρησης του αλλά αρκείται στην επισύναψη των μισθοδοτικών καταστάσεων της και των Α.Π.Δ. οικοδομοτεχνικού έργου. Κατόπιν αυτών, ορθώς απορρίφθηκε η δαπάνη κατ' εφαρμογή του άρθρου 22 παρ. γ' του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα έσοδα του, δαπάνη ύψους 4.945,00€ που αντιστοιχεί στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρεία για την αγορά και εγκατάσταση φωτοβολταϊκού συστήματος και επιπλέον όφειλε να δεχθεί ότι η δαπάνη θα πρέπει να εκπέσει στην ελεγχόμενη χρήση κατά το μέρος των αποσβέσεων που αναλογούν.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4172/2013 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ..

β) 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, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ. 13), αρχικά ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή την παραπάνω δαπάνη και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τη δαπάνη ύψους 4.945,00€ που αντιστοιχεί στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από την εταιρεία για την αγορά και εγκατάσταση φωτοβολταϊκού συστήματος, κρίνοντας την ως προσωπική καταναλωτική δαπάνη του προσφεύγοντος. Κατόπιν των διευκρινήσεων που υπέβαλε, σε συνέχεια του εκδοθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων και αφού προσκόμισε σχετικές φωτογραφίες στον έλεγχο, έγινε δεκτή ως απόκτηση παραγωγικού παγίου το οποίο όφειλε να αποσβέσει σταδιακά και όχι να επιβαρύνει την ελεγχόμενη περίοδο με τη συνολική δαπάνη. Πλέον, δεδομένου ότι η δαπάνη δεν εξοφλήθηκε με τον ορθό τρόπο, ήτοι με τραπεζικό μέσο πληρωμής και επιπλέον δεδομένου ότι το εν λόγω πάγιο δεν έχει αναγραφεί στο βιβλίο παγίων, η εν λόγω δαπάνη δεν μπορεί να εκπέσει ούτε κατά το μέρος των αποσβέσεων που αναλογούν σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης των ανωτέρω δαπανών, προβάλλεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθ. Πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του που εδρεύει

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

Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Ανάλυση	Απόφαση
Διαφορά φόρου	31.339,91
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	15.669,96
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.747,21
Σύνολο φόρου για καταβολή	52.757,08

Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2019 έως 31-12-2019

Ανάλυση	Απόφασης
Χρεωστικό Υπόλοιπο	17.544,86
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	8.589,43
Σύνολο φόρου για καταβολή	26.134,29

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.