



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 10/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1561

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009 /25-11-2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/05/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....», με έδρα (περιοχή), κατά της υπ' αριθμ. /20-04-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου , φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20/04/2023 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25/05/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμ./20-04-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προσδιορίστηκε διαφορά των φορολογητέων εισροών, κατά την αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 136.898,96€, και του Φ.Π.Α. εισροών, κατά την αξία Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 32.855,74€, με αποτέλεσμα το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. για έκπτωση να μειωθεί από 34.527,59€ σε 1.671,85€.

Επιπρόσθετα, συνεπεία της καταλογιστικής οριστικής πράξης είναι και η ανάλογη μείωση αξίας Φ.Π.Α. που επιστράφηκε στον προσφεύγοντα με βάση την υπ' αρ./19-02-2020 εγκριτική απόφαση της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ως ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα.

Η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της/20-04-2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό/26-07-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών «.....», για το φορολογικό έτος 2016. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθ. πρωτ./05-03-2021,/24-03-2021,/07-11-2022 δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ/ Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ, με συνημμένες τις από 25/02/2021, 22/03/2021 και 14/11/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος - έρευνα στις επιχειρήσεις α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ και γ), ΑΦΜ

αντίστοιχα, οι οποίες κρίθηκαν ως εκδότες εικονικών τιμολογίων συνολικά για τις χρήσεις 2016-2019. Μεταξύ των ληπτών είναι και ο προσφεύγων.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έλαβε 22 εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής καθαρής αξίας 136.898,96€, εκ των οποίων τα τέσσερα (4) αξίας 32.812,14€ είναι και μερικώς εικονικά ως προς την αναγραφόμενη ποσότητα των ειδών και την αξία τους χωρίς αυτή να μπορεί να προσδιοριστεί και επτά (7) είναι και μερικώς εικονικά ως προς το είδος και την αξία με αξία εικονικότητας 25.983,30€ επί συνόλου 55.988,48€.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε το υπ' αριθ./2023 ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, επί των οποίων ο φορολογούμενος υπέβαλε απόψεις, εκπρόθεσμα, με το υπ' αριθμ./07-04-2023 υπόμνημά του, το οποίο ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό καθώς υποβλήθηκε μετά την παρέλευση των 20 ημέρων από την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων στον ελεγχόμενο δια μέσου της εξουσιοδοτημένης λογίστριας.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε η από 20/04/2023 έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., και εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας,
- Οι συναλλαγές (παροχή υπηρεσιών και αγορά εξοπλισμού) ήταν πραγματικές, και
- Ο προσφεύγων, ως λήπτης των επίμαχων τιμολογίων, τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες της φορολογικής διοίκησης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται 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.

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 εκπληρούται 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 σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρθ.66 του 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 εταιρεία, 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 Κώδικα 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 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: «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 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 τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την **ΣτΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι: «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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν [...]

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ...../2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από

καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ./2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα -Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, από τα στοιχεία του υπό εξέταση φακέλου και από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων παρέλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του είκοσι δύο (22) πρωτότυπα τιμολόγια εκδόσεως των επιχειρήσεων α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ και γ), ΑΦΜ, για το φορολογικό έτος 2016, που κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αναλυτικά ως κάτωθι:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ (24%)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	4/8/2016	.....	.....	7.900,00 €	1.896,00 €	9.796,00 €
2	17/8/2016	.....	.....	7.149,50 €	1.715,88 €	8.865,38 €
3	21/8/2016	.....	.....	6.599,50 €	1.583,88 €	8.183,38 €
4	26/8/2016	.....	.....	6.233,40 €	1.496,02 €	7.729,42 €
5	26/8/2016	.....	.....	6.209,70 €	1.490,33 €	7.700,03 €
6	1/9/2016	.....	.....	5.967,60 €	1.432,22 €	7.399,82 €
7	5/9/2016	.....	.....	5.048,00 €	1.211,52 €	6.259,52 €
8	10/8/2016	.....	.....	7.200,00 €	1.728,00 €	8.928,00 €
9	23/8/2016	.....	.....	6.314,00 €	1.515,36 €	7.829,36 €
10	27/8/2016	.....	.....	6.487,00 €	1.556,88 €	8.043,88 €
11	29/8/2016	.....	.....	4.959,00 €	1.190,16 €	6.149,16 €
12	5/9/2016	.....	.....	5.048,00 €	1.211,52 €	6.259,52 €
13	9/6/2016	.....	.....	5.338,53 €	1.281,24 €	6.619,77 €
14	20/6/2016	.....	.....	7.023,38 €	1.685,61 €	8.708,99 €
15	8/8/2016	.....	.....	7.500,00 €	1.800,00 €	9.300,00 €
16	12/8/2016	.....	.....	7.169,85 €	1.720,76 €	8.890,61 €
17	19/8/2016	.....	.....	6.500,00 €	1.560,00 €	8.060,00 €

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ (24%)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
18	23/8/2016	.....	.....	6.254,00 €	1.500,96 €	7.754,96 €
19	26/8/2016	.....	.....	6.000,00 €	1.440,00 €	7.440,00 €
20	29/8/2016	.....	.....	5.846,00 €	1.403,04 €	7.249,04 €
21	3/9/2016	.....	.....	5.111,50 €	1.226,76 €	6.338,26 €
22	5/9/2016	.....	.....	5.040,00 €	1.209,60 €	6.249,60 €
ΤΕΛΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2016				136.898,96 €	32.855,74 €	169.754,70 €

τα οποία και κατασχέθηκαν με την υπ. αριθμ. /22-08-2022 έκθεση κατάσχεσης του άρθρου 24 ν.4987/2022 και συγκεκριμένα ανά εκδότη αυτών έχουν ως εξής:

ΕΚΔΟΤΗΣ	ΠΛΗΘΟΣ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
.....	.....	45.107,70	10.825,85	55.933,55
.....				
.....	.....	30.008,00	7.201,92	37.209,92
.....	.....	61.783,26	14.827,97	76.611,23
ΣΥΝΟΛΟ	22	136.898,96	32.855,74	169.754,70

Επειδή, τα ως άνω φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 136.898,96€ που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος και συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016 είχαν ως συνέπεια την έκπτωση ΦΠΑ εισροών ποσού 32.855,74€.

Επειδή, σύμφωνα με τα υπ' αριθ. πρωτ. /05-03-2021, /24-03-2021, /..... /07-11-2022 δελτία πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ/ Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ, και τις συνημμένες από 25/02/2021, 22/03/2021 και 14/11/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της με ημερομηνία θεώρησης 20/04/2023 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, οι επιχειρήσεις α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ και γ), ΑΦΜ, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα. Ειδικότερα στο κεφάλαιο 4 «ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΔΕΛΤΙΩΝ & ΕΚΘΕΣΕΩΝ Κ.Φ.Δ. ΕΚΔΟΤΩΝ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ» της οικείας έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. αναφέρονται τα κάτωθι:

« 4.1 ΕΚΔΟΤΗΣ με ΑΦΜ- ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Από τον έλεγχο — έρευνα που διενήργησε η υπηρεσία μας στην οντότητα με κύρια δραστηριότητα, με έδρα, και ΑΦΜ αρμοδιότητας Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, διαπιστώθηκε ...εξέδωσε ανά χρήση ως κατωτέρω... ΧΡΗΣΗ 2016, 303 φορ. στοιχεία συν.

καθαρής αξίας 267.271,87€, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των αρ. 1, 2, 8 του ν. 4308/14, των αρ. 55α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορ. στοιχεία από την ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ αρμοδιότητας Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, είναι και η οντότητα, εστιατόριο με έδρα και ΑΦΜ, αρμοδιότητάς σας. Η ανωτέρω οντότητα ως προκύπτει από τις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων — εξόδων, έλαβε στη χρήση 2016 επτά (7) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 45.107,70€.

4.1.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΙ ΣΥΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟ ΠΡΟΦΙΛ ΕΚΔΟΤΗ

Με βάση το περιεχόμενο της υπ' αρ. /25-2-2021 Έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4174/2013 και ν. 4308/14 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για την εκδότρια διαπιστώθηκε ότι:

- Στην δηλωθείσα έδρα, η οποία είναι πολυκατοικία, η ελεγχόμενη είναι άγνωστη
- Στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας, η ελεγχόμενη δεν εντοπίστηκε
- Δεν υπήρξε ανταπόκριση στον έλεγχο
- Δεν προκύπτουν εισαγωγές από τρίτες χώρες και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις
- Για το φορολογικό έτος 2016 από τις καταστάσεις εσόδων και εξόδων προκύπτει απόλυτη ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων
- Έχει απογραφεί ως εργοδότης σύμφωνα με γραπτή απάντηση του ΣΕΠΕ (Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας), αλλά δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό και συνεπώς ήταν αδύνατο να έχει πραγματοποιήσει οποιαδήποτε εργασία
- Από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προκύπτουν διατραπεζικές μεταφορές ποσών με τρίτους, για τους οποίους έχουν ήδη συνταχθεί εκθέσεις ελέγχου έκδοσης λήψης κι εικονικών φορολογικών στοιχείων, μεταξύ αυτών και ο με ΑΦΜ (αφορά τον δεύτερο εμπλεκόμενο εκδότη εικονικών στην παρούσα υπόθεση), ο με ΑΦΜ (διενεργείται πλήθος τραπεζικών συναλλαγών με τον — σχετική αναφορά γίνεται παρακάτω).
- Εκτός από την κύρια δραστηριότητά της δηλώνει πλήθος ετερόκλητων δραστηριοτήτων, χαρακτηριστικό των εικονικών οντοτήτων
- Σε διάστημα 4 μηνών στη χρήση 2016 εκδίδονται 68 φορολογικά στοιχεία με επαναλαμβανόμενη αιτιολογία, συνεχόμενα, σχεδόν σε καθημερινή βάση, έτσι ώστε η αξία να είναι μικρή και να μην απαιτείται εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής
- Τα εκδοθέντα τιμολόγια παρουσιάζουν χαρακτηριστή ομοιότητα ως προς την μορφή και το περιεχόμενο με τιμολόγια του εκδότη με ΑΦΜ, ο οποίος επίσης είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά την ίδια περίοδο με βάση παρεμφερή έλεγχο

που έχει διενεργήσει η ίδια υπηρεσία (ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ). Από τον τελευταίο έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία η ελεγχόμενη οντότητα καθ. αξίας 35.644,00€.

Όλα τα παραπάνω τεκμηριώνουν την εμπλοκή της εκδότριας σε κύκλωμα έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και την καθιστούν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για το σύνολο της συναλλαγής.

4.2 ΕΚΔΟΤΗΣ με ΑΦΜ - ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Από τον έλεγχο — έρευνα που διενήργησε η υπηρεσία μας στην οντότητα με κύρια δραστηριότητα, με έδρα, ΚΑΛΛΙΘΕΑ και ΑΦΜ αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, διαπιστώθηκε ... ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και έλαβε και εξέδωσε ανά χρήση φορολογικά στοιχεία ως κατωτέρω... ΧΡΗΣΗ 2016 εξέδωσε 212 φορ. στοιχεία συν. καθαρής αξίας 292.492,550€..., τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των αρ. 1,2,8 του ν. 4308/14, των αρ. 55α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορ. στοιχεία από την ελεγχόμενη οντότητα με κύρια δραστηριότητα ΑΦΜ είναι και η οντότητα, εστιατόριο με έδρα και ΑΦΜ, αρμοδιότητάς σας. Η ανωτέρω οντότητα ως προκύπτει από τις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων — εξόδων, έλαβε στη χρήση 2016 πέντε (5) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.008,00€.

4.2.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΙ ΣΥΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟ ΠΡΟΦΙΛ ΕΚΔΟΤΗ

Με βάση το περιεχόμενο της από 22/3/2021 Έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4174/2013 και ν. 4308/14 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τον εκδότη διαπιστώθηκε ότι:

- Στην δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης δεν προκύπτει δραστηριοποίηση
- Δεν υπήρξε ανταπόκριση στον έλεγχο
- Για τις χρήσεις 2017, 2018 & 2019 είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας (καθ. αξία 2.666.338.00€) με εκδότρια την ανωτέρω
- Δεν προκύπτουν εισαγωγές από τρίτες χώρες και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις
- Για το φορολογικό έτος 2016 από τις καταστάσεις εσόδων και εξόδων προκύπτει απόλυτη ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων
- Έχει απογραφεί ως εργοδότης σύμφωνα με γραπτή απάντηση του ΣΕΠΕ (Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας), κι έχει απασχολήσει προσωπικό ως πωλητές, μεταξύ των οποίων ο, ο οποίος επίσης είναι εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι ημέρες απασχόλησης και το είδος δεν συνάδουν με τον δηλωθέντα όγκο εργασιών με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρ. 14 του ν. 4987/2022 και συνεπώς ήταν αδύνατο να έχει πραγματοποιήσει οποιαδήποτε εργασία

- Εκτός από την κύρια δραστηριότητά της δηλώνει πλήθος ετερόκλητων δραστηριοτήτων, χαρακτηριστικό των εικονικών οντοτήτων

Στην έκθεση ελέγχου αναγράφεται αυτολεξεί: «Η ελεγχόμενη οντότητα λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ουσιαστικά ανύπαρκτη οντότητα έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλείδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

Η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν 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.

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.

Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ. Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ. Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότρια και λήπτρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

4.3 ΕΚΔΟΤΗΣ ΑΦΜ - ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Από τον έλεγχο — έρευνα που διενήργησε η υπηρεσία μας στην οντότητα του με ΑΦΜ, κύρια δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες, έδρα, ΚΑΛΛΙΘΕΑ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, διαπιστώθηκε ... ότι εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2016 ... δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συν. καθαρής αξίας 61.783,26€, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των αρ. 1,2,8 του ν. 4308/14, των αρ. 55α και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων από την ελεγχόμενη οντότητα, είναι η οντότητα, με έδρα και ΑΦΜ, αρμοδιότητας σας.

4.3.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΙ ΣΥΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟ ΠΡΟΦΙΛ ΕΚΔΟΤΗ

Με βάση το περιεχόμενο της από 14/11/2022 Έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4174/2013 και ν. 4308/14 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τον εκδότη διαπιστώθηκε ότι:

- Στην δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης δεν προκύπτει δραστηριοποίηση
- Σε τραπεζικούς λογαριασμούς της παρατηρούνται επαναλαμβανόμενες τραπεζικές πιστώσεις και κυκλικές μεταφορές ποσών μεταξύ λογαριασμών για έξι φυσικά πρόσωπα, μεταξύ των οποίων ο και ο (ελεγχόμενος)
- Όσον αφορά τα πωληθέντα είδη προς την ελεγχόμενη οντότητα (πάγιος εξοπλισμός κουζίνας εστιατορίου) διαπιστώνεται ουσιαστική ανεπάρκεια αγορών — δαπανών
- Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία (πχ φορτωτικές) ως προς τον τρόπο διακίνησης των αγαθών από την έδρα της ελεγχόμενης στην έδρα του
- Για την εξόφληση των τιμολογίων ακολουθούνται δύο συναλλακτικές πρακτικές (ροή χρήματος): 1. (σύζυγος εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων) – >ΣΕ ->ΣΕ (εξόφληση τιμολογίου) -> ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟ ΣΕ και 2. -> ΣΕ -> ΣΕ -> ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΣΕ (εξόφληση τιμολογίου). Με τις συγκεκριμένες κυκλικές συναλλαγές επιδιώχθηκε να καλυφθεί η εικονικότητα και να εμφανιστούν ως νόμιμες οι συναλλαγές μεταξύ των δύο αντισυμβαλλομένων (εκδότης) και (λήπτης).».

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ ΧΑΝΙΩΝ αφού απέκτησε πρόσβαση μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ) στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος διαπίστωσε, όπως προκύπτει και από την οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., ότι για την εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων ακολουθώντας την ροή του χρήματος προέκυψαν κυκλικές συναλλαγές και κατ' επέκταση πλασματικές εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών, επιδιώκοντας να καλυφθεί η εικονικότητα και να εμφανιστούν ως νόμιμες οι συναλλαγές αυτές μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

Επειδή, στην από 20/04/2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ αναφέρεται ότι:

« ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 – ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν επεκτείνονται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η φορολογική διοίκηση, αλλά περιορίζονται στην αφαίρεση του ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ των εικονικών τιμολογίων, για τον οποίο δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης και η άσκηση αυτού σύμφωνα με τα άρθρα 30 & 32 του ν. 2859/00. [...].

« ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΛΗΨΗ ΤΩΝ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.

[...]

Το καθεστώς συνεργασίας και λήψης των αποδεδειγμένα εικονικών φορολογικών στοιχείων που απορρέει με βάση όλα τα προαναφερόμενα, ήτοι:

- το συναλλακτικό και φορολογικό προφίλ των εκδοτών,
- τις εικονικές τραπεζικές εξοφλήσεις,
- την έλλειψη συμφωνητικού,
- την έλλειψη φορτωτικών εγγράφων,
- την αναιτιολόγητη απουσία μέρους του πάγιου εξοπλισμού από τις εγκαταστάσεις,
- την έκταση της εικονικότητας που καλύπτει το σύνολο των δαπανών του ελεγχόμενου
- την αναντιστοιχία μεταξύ μητρώου παγίων και δηλώσεων Ε9 ως προς το χρόνο της επένδυσης
- το γεγονός ότι από το προσκομισθέν μητρώο παγίων προκύπτουν δαπάνες περιόδου 2012-2018 αξίας 312.964,05€
- σε μια επιχείρηση που υπολειπουργεί και βρίσκεται υπό εγκατάλειψη αντιβαίνει τους κανόνες της λογικής

φανερώνει την ενεργό ανάμιξη του ελεγχόμενου στη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω και δεδομένης της συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτών των επίμαχων τιμολογίων το βάρος απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, καθώς και της ύπαρξης

καλής πίστης, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των συναλλαγών, βαρύνει τον προσφεύγοντα, υπό την ιδιότητά του ως λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τους εκδότες των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013). Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή απέδειξε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, ο προσφεύγων δεν δικαιούται να εκπέσει το φόρο που αντιστοιχεί σε αυτά, αφού προϋπόθεση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί γι' αυτή το προσήκον νόμιμο φορολογικό παραστατικό. Συνεπώς, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ως φορολογητέες εισροές.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επισυνάπτεται χωρίς να αναφέρεται στο σώμα αυτής κανένας σχολιασμός – ισχυρισμός, η με αριθμό/2022 απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου που αθώνει τον προσφεύγοντα αλλά αφορά την λήψη δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς στην συναλλαγή, καθαρής αξίας 35.644,00€ από την οντότητα με ΑΦΜ:, φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 20/04/2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καθώς και στις συνημμένες, ως αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και Κ.Φ.Δ., με ημερομηνίες θεώρησης 25/02/2021, 22/03/2021 και 14/11/2022 και ελεγχθείσες επιχειρήσεις τις: α), ΑΦΜ, β), ΑΦΜ και γ), ΑΦΜ, αντίστοιχα, επί των οποίων εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **25/05/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /20-04-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

1. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/20-04-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/16 – 31/12/16.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών				0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	136.898,96			136.898,96
Φόρος εκροών				0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	34.527,59	1.671,85	1.671,85	32.855,74
Πιστωτικό Υπόλοιπο	34.527,59	1.671,85	1.671,85	32.855,74
Χρεωστικό Υπόλοιπο				
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	34.527,59	1.671,85	1.671,85	32.855,74
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.