



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 2.2.2024

Αριθμός απόφασης: 329

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

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

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' 20), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης εδρεύουσας στη κατά α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, και β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του ΚΕΜΕΕΠ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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 τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 34.435,08 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 17.217,54 €, ήτοι συνολικό ποσό 51.652,62 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές στο ποσό των 4.409.506,50 €, έναντι του δηλωθέντος 4.552.788,50 €, καθώς δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου που αναλογεί στα ληφθέντα επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 143.282,00 € πλέον ΦΠΑ 34.714,83 € εκδόσεως

2. Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.567,20 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 783,60€, ήτοι συνολικό ποσό 2.350,80 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές στο ποσό των 3.576.666,57 €, έναντι του δηλωθέντος 3.583.196,57 €, καθώς δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου που αναλογεί στο ληφθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 6.530,00 € πλέον ΦΠΑ 1.567,20 € εκδόσεως

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα σε εκτέλεση της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε συνεπεία της από Έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013 της (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΠΑΤΡΑΣ. Συγκεκριμένα, η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΠΑΤΡΑΣ με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο της, διαβίβασε προς τη Δ.Ο.Υ. Πύργου την από Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013» -ID υπόθεσης που αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση. Η Δ.Ο.Υ. Πύργου με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφό της, διαβίβασε προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθ. πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), -λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας- το παραπάνω έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, η προσφεύγουσα α) κατά την φορολογική περίοδο 1.1.2017-31.12.2017 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της επτά (7) φορολογικά παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 143.282,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 34.714,83 €, και β) κατά την φορολογική περίοδο 1.1.2018-31.12.2018 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της ένα (1) φορολογικό παραστατικό καθαρής αξίας 6.530,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 1.567,20 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, τα οποία κρίθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ ως εικονικά στο σύνολο τους.

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

I] Τεκμήριο καλής πίστης της εταιρείας του επί λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η υπό κρίση συναλλαγή ήταν πραγματική, εκδόθηκαν νόμιμα θεωρημένα τιμολόγια από τον προμηθευτή και εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές.

II] Πλήρης απόδειξη της καλής πίστης του επί λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Καλόπιστα η εταιρεία μας δέχτηκε το επίδικο φορολογικό στοιχείο,

καθώς δεν υπήρχε υπόνοια περί των παρατυπιών στην επιχειρηματική δραστηριότητα του εκδότη.

III] Αβάσιμη άλλως με ελλιπή αιτιολογία ο χαρακτηρισμός του υπ'αριθμ. τιμολογίου ως εικονικό.

IV] Ελλιπής αιτιολογία του σημειώματος διαπιστώσεως και της Έκθεσης Ελέγχου δυνάμει της οποίας εξεδόθησαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης':

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

«...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. 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 αποστελλόμενα 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 την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους», κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό

έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, περαιτέρω 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 την απόφαση 116/2013 του 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 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, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή

οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν για την εκδότρια ατομική επιχείρηση Σημειώνεται ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση κατέθεσε ενδικοφανή προσφυγή κατά πορίσματος της έκθεσης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, η οποία απορρίφθηκε με την υπ αριθμ απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Αθηνών. Στην ως άνω απόφαση ΔΕΔ, που αφορά του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών, επίσης αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν για την εκδότρια ατομική επιχείρηση

Επειδή ειδικότερα και σύμφωνα με τα πορίσματα των ελεγκτικών αρχών ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων

- δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος για τις φορολογικές περιόδους 2014 – 2019. Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με μηδενικό υπόλοιπο, μηδενικές συνολικές, φορολογητέες εκροές και εισροές για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2015 έως 31/12/2016,
- από τα εκδοθέντα από αυτόν και κάποια εξ αυτών κατασχεμένα από τον έλεγχο φορολογικά στοιχεία, φέρεται να προκύπτει επιχειρηματική δραστηριότητα στο υπό κρίση χρονικό διάστημα. Διαπιστώνεται λοιπόν ότι δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις και οι ως άνω αναφερθείσες μη υποβληθείσες ή ανακριβώς υποβληθείσες δηλώσεις, έχουν ως συνέπεια την μη απόδοση στο Δημόσιο τυχόν φόρων και εισφορών που προκύπτουν από την φερόμενη επιχειρηματική του δραστηριότητα, όπως αυτή φαίνεται από τα εκδοθέντα από αυτόν και κάποια εξ αυτών κατασχεμένα από τον έλεγχο φορολογικά στοιχεία,
- φαίνεται ενεργή επιχείρηση αφού δεν έχει υποβληθεί δήλωση διακοπής εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Επίσης δεν έχει δηλωμένα υποκαταστήματα ή μεταβολή έδρας. Όμως από τον έλεγχο της Ε' Πειραιά προκύπτει ότι, στα έτη 2014 έως και 2018 το ακίνητο που έχει δηλωθεί ως έδρα της επαγγελματικής της δραστηριότητας ήταν κενό και έτσι δεν διέθετε τις απαιτούμενες επαγγελματικές εγκαταστάσεις για την άσκηση των δραστηριοτήτων που φέρεται ότι διενεργούσε με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία,
- για το χρονικό διάστημα 01-01-2016 έως 31-12-2018 δεν απασχολεί προσωπικό, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και την αλληλογραφία της με το Β' Τοπικό Υποκατάστημα Μισθωτών Αττικής Πειραιώς και Νήσων του ΕΦΚΑ. Συνεπώς δεν διέθετε το απαιτούμενο, κατάλληλο και εξειδικευμένο εργατικό δυναμικό για την άσκηση των δραστηριοτήτων που φέρεται ότι διενεργούσε με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία,
- για τις φορολογικές περιόδους 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 και 2019, δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση ΜΥΦ για τα έσοδα (συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων), τα έξοδα (συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων) και τις δαπάνες, εκτός από την συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων έτους 2014 συνολικής αξίας 80,80 ευρώ. Από τις καταστάσεις εξόδων αντισυμβαλλομένων (έσοδα) και από τις καταστάσεις εσόδων αντισυμβαλλομένων (έξοδα) των ετών 2016, 2017, 2018 και 2019, αλλά και των προηγούμενων, ο ανωτέρω έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, σε διάφορους πελάτες του, ενώ δεν έχει αντίστοιχες αγορές υλικών, εμπορευμάτων, πρώτων υλών, ή και παγίων, καθώς και την υλικοτεχνική υποδομή, που να αιτιολογούν τις φερόμενες από αυτόν εργασίες, όπως αναγράφονται και περιγράφονται στα εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία,

- δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, για προσκόμιση αντιγράφων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών. Επίσης ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα έγγραφα προσδιορισμού που του κοινοποιήθηκαν, και συγκεκριμένα στις εντολές ελέγχου, στην γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού, καθώς και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση για τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχό τους παραβάσεις,
- το περιεχόμενο και κυρίως η αιτιολογία — περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών, στα εκδοθέντα προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, είναι γενικά και αόριστα. Δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εκτέλεσης, δεν υπάρχει επαρκής προσδιορισμός των παρεχόμενων υπηρεσιών και δεν υπάρχει κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό εκτέλεσης των εργασιών (ΣΤΕ 3509/1996, 715/1991),
- για τις υπηρεσίες που παρείχε στις χρήσεις 2016, 2017 και 2018 στην προσφεύγουσα, συνολικής αξίας ευρώ 384.674,25 (ως Τ.Π.Υ.), δεν εισέπραξε ο ίδιος μετρητά, ούτε εξόφλησε ως κομιστής κάποια από τις πολλές τραπεζικές επιταγές που έλαβε, ούτε κατατέθηκαν ή πιστώθηκαν χρήματα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Ο μοναδικός τρόπος πληρωμής του είναι οι τραπεζικές επιταγές που έλαβε, συνολικής αξίας ευρώ 342.734,00, τις οποίες όμως όλες οπισθογράφησε σε τρίτα φυσικά ή νομικά, τα οποία και τελικά τις εισέπραξαν.

Επειδή η αρμόδια ελεγκτική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα α) στην χρήση 2017, συμπεριέλαβε στα βιβλία της και κατ' επέκταση στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των 2^{ου}, 5^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου} και 11^{ου} μηνών, στον πίνακα με τις εισροές, δαπάνες καθαρής αξίας € 143.282,00 και εξέπεσε το αντίστοιχο ποσό Φ.Π.Α. (24%) αξίας € 34.435,68, το οποίο και ωφελήθηκε και β) στην χρήση 2018, συμπεριέλαβε στα βιβλία της και κατ' επέκταση στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του 3^{ου} μήνα, στον πίνακα με τις εισροές, δαπάνες καθαρής αξίας € 6.530,00 και εξέπεσε το αντίστοιχο ποσό Φ.Π.Α. (24%) αξίας € 1.567,20, το οποίο και ωφελήθηκε.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι καλόπιστα δέχτηκε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, καθώς δεν υπήρχε υπόνοια περί των παρατυπιών στην επιχειρηματική δραστηριότητα του εκδότη και προς τούτο εκδόθηκαν νόμιμα θεωρημένα τιμολόγια από τον προμηθευτή και εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές.

Επειδή, η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση «στοιχείων ήταν κατά το υπό κρίση έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τις εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, αφού δεν διέθετε τις απαιτούμενες επαγγελματικές εγκαταστάσεις, δεν διέθετε το απαιτούμενο, κατάλληλο και εξειδικευμένο εργατικό δυναμικό για την άσκηση των δραστηριοτήτων που φέρεται ότι διενεργούσε με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και δεν είχε αντίστοιχες αγορές υλικών, εμπορευμάτων, πρώτων υλών, ή και παγίων, καθώς και

την υλικοτεχνική υποδομή, που να αιτιολογούν τη δυνατότητα εκτέλεσης των έργων που περιγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει 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 του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή όσον αφορά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι οι εργασίες μόνωσης κι επισκευών στα πλοίαπου ανατέθηκαν στην ατομική επιχείρησηπιθανότατα ανατέθηκαν εργολαβικά στην ατομική επιχείρησημε) στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται:

α) αν είχαν ανατεθεί εργολαβικά οι παραπάνω εργασίες μόνωσης και επισκευών στην ατομική επιχ/ση, έπρεπε η να είχε εκδώσει προς την ατομική επιχ/ση, παραστατικό εσόδου για αυτές της τις εργασίες και να είχε συμπεριλάβει την συναλλαγή αυτή στις υποβληθείσες ΜΥΦ ετών 2017 και 2018 στο σκέλος των πελατών της. Ωστόσο σύμφωνα με τις υποβληθείσες ΜΥΦ αντισυμβαλλομένων διαπιστώνεται ότι, η επιχείρησηστις χρήσεις 2017 και 2018, δεν είχε ως προμηθεύτρια επιχείρηση καμία επιχ/ση άρα ούτε και την, αντιθέτως, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω ΜΥΦ, η φέρεται ως πελάτης τουστην ελεγχόμενη χρήση 2017, με στοιχεία συνολικής αξίας ευρώ 150,00 πλέον Φ.Π.Α. ευρώ 36,00) και εξέδωσε σχετικά δύο (2) φορολογικά στοιχεία.

β) Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας (η οποία επιδόθηκε στην ελεγχόμενη με το σημείωμα διαπιστώσεων) η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε πίνακες προσωπικού με στοιχεία απασχολούμενων μισθωτών της, από τους οποίους προκύπτει ότι ηπροσέλαβε στις 13/6/2017 δύο (2) εργάτες, ενώ απασχολούσε από τις 6/5/2016 & 15/7/2016 άλλον έναν εργάτη και ένα υπάλληλο εισπράκτορα χρεών, χωρίς ωστόσο να προκύπτει από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, σε ποιες εργασίες απασχολήθηκαν αυτοί και πότε. Επίσης τα ποσά που διαπιστώθηκε ότι τους καταβλήθηκαν από τηγια όλο το έτος 2017 ανέρχονται σε 317,04€ -1.864,00€ και 3.662,72€, δηλαδή είναι ελάχιστα σε σχέση με το κόστος των φερόμενων εργασιών.

γ) Όσο αναφορά την άδεια επισκευών (διενέργεια μονωτικών εργασιών) με ημερομηνία 13.6.2017 που έλαβε η για επισκευές στο πλοίοόπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας και τις υποβληθείσες ΜΥΦ της, η ελεγχόμενη είχε απευθείας συναλλαγές με την η οποία εξέδωσε προς την ελεγχόμενη τρία παραστατικά συνολικής αξίας 6.160,00€ πλέον ΦΠΑ.

δ) Προκειμένου η ΥΕΔΔΕ Πάτρας να εξετάσει τον παραπάνω πιθανολογούμενο ισχυρισμό, ότι δηλαδή ηεκτέλεσε τις εν λόγω εργασίες, απέστειλε σε αυτή το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο της με το οποίο και βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 3, 5 και 23 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ζήτησε από αυτή να της γνωρίσει τις συναλλαγές που είχε με την ελεγχόμενη οντότητα «.....», στα φορολογικά έτη 2016 — 2018. Η ανωτέρωαν και έλαβε την παραπάνω πρόσκληση, δεν ανταποκρίθηκε σε αυτό το αίτημα παροχής πληροφοριών ώστε να διαπιστωθεί εάν, πότε και ποιές εργασίες πραγματοποίησε στο πλοίο.

Επειδή εξάλλου όσον αφορά τον ισχυρισμό της ότι τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και

όπως αναφέρεται και στην με αριθμό απορριπτική απόφαση ΔΕΔ που αφορά των εκδότη:

«Από την επεξεργασία των φωτοαντιγράφων των κατασχεμένων στοιχείων που εστάλησαν στην Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι για την εξόφληση του τιμήματος των συναλλαγών που αφορούσαν στην ως άνω λήπτρια ναυτιλιακή εταιρεία, χρησιμοποιούνταν κατά κύριο λόγο τραπεζικές επιταγές.

-Από τις απαντήσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των επιταγών αυτών οπισθογραφούνταν, με τελευταίους κομιστές αυτών είτε φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (.....) είτε φυσικά/νομικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση με παρεμφερές αντικείμενο δραστηριοποίησης, ήτοι υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης πλοίων και σκαφών, εργασίες θερμομόνωσης σωλήνων ζεστού και κρύου νερού, λεβήτων και αεραγωγών,, ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία), με τις εξής παρατηρήσεις:

- Ο προσφεύγων δεν εισέπραξε ο ίδιος καμία από τις επιταγές εξοφλήσεως των φερόμενων ως παρεχόμενων από αυτόν υπηρεσιών προς την ως άνω ναυτιλιακή εταιρεία ή, όπως επισημαίνουμε, προς εταιρείες συμφερόντων μελών της διοικήσεως της ως άνω ναυτιλιακής μεταφορικής εταιρείας (βλ. εκτυπώσεις από το ΓΕΜΗ και το Εθνικό Τυπογραφείο, όπου διευθύνων σύμβουλος αυτής είναι - σχετική η προμηθεύτρια εταιρεία- και Γραμματέας -Ταμίας ο - σχετική η).

- Η εκ των ανωτέρων, αποδεικνύεται ότι είναι και η ίδια λήπτρια φορολογικών στοιχείων με εκδότη τον προσφεύγοντα και μάλιστα ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

- Το φυσικό πρόσωπο είναι ομόρρυθμος εταίρος στην έτερη οπισθογράφο ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία ήτοι ουσιαστικά ταυτίζονται, ο δε προσφεύγων δεν προσκόμισε τα επικαλούμενα μόνον από αυτόν ως υπάρχοντα, τιμολόγια πώλησης υλικών από την ως άνω εταιρεία προς αυτόν.

- Η ανώνυμη εταιρείααποτελεί τελευταία κομίστρια μιας επιταγής, μετά από οπισθογράφηση της προαναφερόμενης ομόρρυθμης εταιρείας

- Οι δύο ανώνυμες εταιρείες, πράγματι, ουσιαστικά μέσω των τραπεζικών επιταγών, αξίας 5.000 και 4.000 Ευρώ αντίστοιχα, εξοφλήθηκαν από τη ναυτιλιακή μεταφορική εταιρεία για τα μονωτικά και δομικά υλικά που πώλησαν...»

Επειδή προκύπτει επομένως ότι ο εκδότης δεν εισέπραξε ο ίδιος μετρητά, ούτε εξόφλησε ως κομιστής κάποια από τις πολλές τραπεζικές επιταγές που έλαβε, ούτε κατατέθηκαν ή πιστώθηκαν χρήματα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Ο μοναδικός τρόπος πληρωμής του είναι οι τραπεζικές επιταγές που έλαβε, συνολικής αξίας ευρώ 342.734,00, για τα έτη 2016, 2017 και 2018 τις οποίες όμως όλες οπισθογράφησε σε τρίτα φυσικά ή νομικά, τα οποία και τελικά τις εισέπραξαν.

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 μη νόμιμα τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί

της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και την επικύρωση α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, και β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

-Φορολογική περίοδος 1.1.2017- 31.12.2017

Χρεωστικό υπόλοιπο	34.435,08
Πρόστιμο φόρου άρ. 58Α Κ.Φ.Δ.	17.217,54
Σύνολο φόρων για καταβολή	51.652,62

(Ως η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

-Φορολογική περίοδος 1.1.2018- 31.12.2018

Χρεωστικό υπόλοιπο	1.567,20
Πρόστιμο φόρου άρ. 58Α Κ.Φ.Δ.	783,60
Σύνολο φόρων για καταβολή	2.350,80

(Ως η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

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.