



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26.03.2024

Αριθμός απόφασης: 787

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

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. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01.12.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά

- της υπ' αριθ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς
- της υπ' αριθ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς
- της υπ' αριθ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς
- της υπ' αριθ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς

- της υπ' αριθ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01.01.2019-30.04.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
- 6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **01.12.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./01.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 474.956,63 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 237.478,32 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 102.505,49 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 814.940,44 €.
- Με την υπ' αριθ./01.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 566.609,54 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 283.304,77 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 122.835,47 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 972.749,78 €.
- Με την υπ' αριθ./01.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 256.698,94 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 128.349,47 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 385.048,41€.
- Με την υπ' αριθ./01.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 308.679,81 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 154.339,91 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 463.019,72€.
- Με την υπ' αριθ./01.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2019-30.04.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 2.151,18 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.075,59 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.226,77€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 01.11.2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει του υπ' αριθ. πρωτ./12.01.2023 (αριθ. πρωτ. εισερχ./24.01.2023) Δελτίου Πληροφοριών του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς η με

αριθ./20.01.2023 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., για την περίοδο 22.01.2017 – 15.04.2019. Σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, προέκυψε: (α) ότι το σύνολο των εκδοθέντων τιμολογίων από τον προσφεύγοντα προς την ως άνω εταιρεία, στη χρήση 2017, είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και (β) ότι το σύνολο των πωλήσεων που δηλώθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ με αντισυμβαλλόμενο τον προσφεύγοντα, στη χρήση 2017, είναι εικονικές ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, στα βιβλία και στα στοιχεία του προσφεύγοντος, αλλά και στα δεδομένα των τραπεζικών του λογαριασμών, για την περίοδο 22.01.2017 – 15.04.2019, προέκυψε ότι ο προσφεύγων:

- τη χρήση 2017:

(α) ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, διακόσια τριάντα πέντε (235) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.069.580,15 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής,

(β) εξέδωσε τετρακόσια σαράντα τέσσερα (444) φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 1.119.013,54 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, και

- τη χρήση 2018:

(α) ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, διακόσια πενήντα έξι (256) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.295.278,83 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής,

(β) εξέδωσε πεντακόσια έξι (506) φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 1.340.121,56 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Από τον έλεγχο εκδόθηκε το υπ' αριθ./09.10.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 11.10.2023, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018, και ΦΠΑ, περιόδων 01.01.2017 – 31.12.2017, 01.01.2018 – 31.12.2018 και 01.01.2019 – 30.04.2019.

Μετά την παρέλευση της προθεσμίας των 20 ημερών χωρίς ο προσφεύγων να υποβάλει τις απόψεις του, συντάχθηκαν οι από 01.11.2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Κ.Φ.Δ. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

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

- Αόριστη αιτιολογία ως προς την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη «.....» με ΑΦΜ και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς τον «.....» με ΑΦΜ
- Οι συγκεκριμένες συναλλαγές είναι πραγματικές, καθώς τα δελτία παραλαβής και τα τιμολόγια πώλησης έχουν εκδοθεί μέσω του συστήματος ελέγχου εισροών — εκροών της επιχείρησης.
- Καλή πίστη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, 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 τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 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 σύννοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 «Αυθεντικότητα του τιμολογίου» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] 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 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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, 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, σύμφωνα με την αριθ./2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, «εφόσον ο φορολογούμενος (εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών) δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθεί υπόψη και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνον η αμοιβή για την έκδοση των εικονικών στοιχείων»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ. 1 ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα», στο άρθρο 3 παρ. 1, ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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 οποίον 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, εν προκειμένω, στη οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς αναφέρονται μεταξύ άλλων τα παρακάτω:

«ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως προς τη γνησιότητα των συναλλαγών της ελεγχόμενης επιχείρησης με τις δύο ανωτέρω επιχειρήσεις και διαπίστωσε τα παρακάτω:

Α. ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΦΜ

Όπως αναφέρεται και στην παραπάνω έκθεση ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΠΙΚΗΣ, η επιχείρηση, με ΑΦΜ έκανε έναρξη εργασιών την 09/05/2014, μέχρι σήμερα δεν έχει κάνει διακοπή εργασιών, ως κύρια δραστηριότητα δηλώθηκε : με παρεπόμενη δραστηριότητα :, με έδρα επί της ΑΘΗΝΑ.

Με βάση το μηχανογραφικό πρόγραμμα taxis, με τα υπάρχοντα στοιχεία, η φερόμενη εμπορία καυσίμων αφορά την έδρα της επιχείρησης επί της ΑΘΗΝΑ.

Για την περίοδο 2017 η επιχείρηση υπέβαλε δήλωση ΜΥΦ εσόδων συνολικής αξίας 1.084.030,15 όπου αντισυμβαλλόμενος είναι η ελεγχόμενη επιχείρηση για 235 στοιχεία αξίας 1.069.580,15 και μηδενική ΜΥΦ εξόδων.

Για την περίοδο 2018 υπέβαλε ΜΥΦ εσόδων συνολικής αξίας 1.296.078,83 όπου αντισυμβαλλόμενος είναι η ελεγχόμενη επιχείρηση για 256 στοιχεία αξίας 1.296.078,83 και μηδενική ΜΥΦ εξόδων.

Όπως αναφέρεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΠΙΚΗΣ για την περίοδο 2017 αλλά και ομοίως για την περίοδο 2018 όπως προέκυψε από τον παρόντα έλεγχο η προμηθεύτρια επιχείρηση δεν ήταν σε συναλλακτική θέση να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις εμπορευμάτων σύμφωνα με τα εκδοθέντα στοιχεία εφόσον δεν έχει πραγματοποιήσει ανάλογες αγορές, δεν έχει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές, δεν δηλώνει προσωπικό, δεν διέθετε μεταφορικό μέσο.

Διαρκούντος του παρόντος ελέγχου, διαβιβάσθηκε στην υπηρεσία μας το αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ ΕΞ 2023/20.09.2023 ΕΜΠ εγγράφου του 1^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ σχετικά με την επιχείρηση όπου αναφέρονται τα εξής:

«Από την Υπηρεσία μας διενεργείται φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ στην περίοδο 01/01/2017-31/12/20017, σε εκτέλεση της αριθ./01.06.2023 εντολής ελέγχου.

Η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει ανταποκριθεί και δεν έχει θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης περιόδου. Δεδομένου ότι κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, σύμφωνα με τις καταστάσεις ΜΥΦ ο βασικός αντισυμβαλλόμενος είναι ο με ΑΦΜ, για τον οποίο έχει εκδοθεί η με αριθ./18.04.2023 εντολή ελέγχου της Υπηρεσίας σας παρακαλούμε όπως μας γνωρίσετε τα αποτελέσματα του ελέγχου.»

Από τον έλεγχο των ληφθέντων και καταχωρηθέντων στοιχείων της επιχείρησης ΑΦΜ η οποία φέρεται ως προμηθευτής της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για Τιμολόγια Πώλησης Δελτία Αποστολής για προμήθεια πετρελαίου κίνησης.

Τα στοιχεία εκδίδονται όλη την ελεγχόμενη περίοδο σχεδόν κάθε ημέρα ένα, σύνολο (491) στοιχεία με την ίδια ποσότητα (5,000 lt) το καθένα και το ίδιο μεταφορικό μέσο με Αριθμό κυκλοφορίας Επί των στοιχείων δεν υπάρχουν υπογραφές του παραδίδοντος, του παραλαβόντα, του οδηγού. Ως τόπος αποστολής αναφέρεται,

Από τον έλεγχο που έγινε στο πληροφοριακό σύστημα οχημάτων διαπιστώθηκε ότι το συγκεκριμένο όχημα το οποίο φέρεται ως μέσο μεταφοράς σε όλα τα στοιχεία, από 05/01/2017 είναι ιδιοκτησίας ΑΦΜ και από 14/03/2017 έως την 27/09/2017 που μεταβιβάστηκε στον ΑΦΜ βρίσκονταν σε ακινησία. Το ανωτέρω διάστημα της ακινησίας φέρεται ως μεταφορικό μέσο για (157) στοιχεία της προμηθευτρίας επιχείρησης. Το ίδιο όχημα τίθεται εκ νέου σε ακινησία στις 15/10/2018 έως τις 19/10/2018 οπότε και μεταβιβάζεται στην επιχείρηση ΟΕ ΑΦΜ Το διάστημα της νέας ακινησίας φέρεται ως μεταφορικό μέσο σε (5) στοιχεία της προμηθευτρίας επιχείρησης,

Ο έλεγχος διεξήγαγε δειγματοληπτικά αντιπαραβολικό έλεγχο των ληφθέντων στοιχείων με τα δελτία παραλαβής που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση και τα οποία εκδίδονται μέσω του συστήματος εισροών εκροών. Τα εξετασθέντα δελτία παραλαβής συμφωνούν ως προς την ποσότητα του καυσίμου με τα αντίστοιχα τιμολόγια που αναγράφονται σε αυτά, πλην όμως αυτό το γεγονός από μόνο του δεν αρκεί να αποδειχθεί ότι πρόκειται πράγματι περί διαφορετικών φορτίων που διήλθαν μέσω του συστήματος εισροών εκροών και όχι περί ενός ίδιου φορτίου σε επανάληψη. Η χρησιμοποίηση του συστήματος εισροών εκροών με κάποιο τρόπο στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος κρίνει ότι πρόκειται περί απόπειρας νομιμοποίησης της συναλλαγής.

Οι αγορές που φέρεται να διενήργησε η ελεγχόμενη επιχείρηση από την επιχείρηση ΑΦΜ είναι 1.069.580,15€ πλέον ΦΠΑ 256.698,94€ τη χρήση 2017 και 1.295.278,83 € πλέον ΦΠΑ 310.866,99€ τη χρήση 2018.

Για τις ανωτέρω αγορές ποσού άνω των 500,00€ δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά εξόφλησης των συναλλαγών με τραπεζικό μέσο και όπως δήλωσε στον έλεγχο ο ελεγχόμενος, οι συναλλαγές αυτές έγιναν με μετρητά.

Ο έλεγχος διενήργησε έλεγχο των τραπεζικών δεδομένων της ελεγχόμενης επιχείρησης μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών αρθρ. 62 Ν 4170/2013. Από τις κινήσεις των λογαριασμών προκύπτουν τα παρακάτω:

Χρήση 2017

Οι χρεώσεις τη χρήση 2017 είναι 392.518,22 € και σε αυτές δεν υφίστανται πληρωμές στην επιχείρηση

Οι αγορές από την επιχείρηση για στοιχεία άνω των 500,00€ τη χρήση 2017 που έπρεπε να έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο είναι συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ 1.326.279,09 €.

Οι χρεώσεις προς την εταιρία είναι 336.250,00€. Την ίδια περίοδο οι αγορές από την εταιρία είναι 297.134,76€ πλέον ΦΠΑ 71.312,34 ήτοι σύνολο αξίας 368.447,10€

Οι συνολικές πιστώσεις τη χρήση 2017 είναι 392.902,16€. Εξ αυτών οι 289.902,77€ είναι μεταφορές μέσω WEB με αιτιολογία Ε. και οι υπόλοιπες 102.699,39 προέρχονται από συναλλαγές μέσω POS 100.899,39 και 1.800,00 καταθέσεις.

ΧΡΗΣΗ 2018

Οι χρεώσεις τη χρήση 2018 είναι 451.804,35 € και σε αυτές δεν υφίστανται πληρωμές στην επιχείρηση

Οι αγορές από την επιχείρηση για στοιχεία άνω των 500,00€ τη χρήση 2017 που έπρεπε να έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο είναι συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ 1.606.145,82€.

Οι χρεώσεις προς την εταιρία είναι 369.300,00€. Την ίδια περίοδο οι αγορές από την εταιρία είναι 335.561,99€ πλέον ΦΠΑ 80.534,90 ήτοι σύνολο αξίας 416.096,89€

Οι συνολικές πιστώσεις τη χρήση 2017 είναι 452.487,21€. Εξ αυτών οι 272.200,02 είναι μεταφορές μέσω WEB με αιτιολογία και οι υπόλοιπες 180.087,19 προέρχονται από συναλλαγές μέσω POS 132.167,29 και 47.919,90 καταθέσεις.

Ύστερα από τα παραπάνω και δεδομένου ότι:

1. Η προμηθεύτρια επιχείρηση δεν ήταν σε συναλλακτική θέση να πραγματοποιήσει τις φερόμενες πωλήσεις προς την ελεγχόμενη επιχείρηση καθώς δεν έχει διενεργήσει αγορές εσωτερικού, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, εισαγωγές, δεν απασχόλησε προσωπικό.

2. Το μεταφορικό μέσο με το οποίο φέρεται να έγιναν οι μεταφορές των καυσίμων την ελεγχόμενη περίοδο και το οποίο ανήκε σε τρίτους, βρίσκονταν σε ακινησία κατά διαστήματα.

3. Οι εξοφλήσεις των συναλλαγών δεν έχουν πραγματοποιηθεί με τραπεζικό μέσο.

4. Η προμηθεύτρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε γενόμενο φορολογικό έλεγχο για την περίοδο 2017,

προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση

Τη χρήση 2017 έλαβε 235 φορολογικά στοιχεία για αγορές από την επιχείρηση

ΑΦΜ αξίας 1.069.580,15€ πλέον ΦΠΑ 256.698,94€, τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Τη χρήση 2018 έλαβε 256 φορολογικά στοιχεία για αγορές από την επιχείρηση

ΑΦΜ αξίας 1.295.278,83€ πλέον ΦΠΑ 310.866,99€ τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Β. ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΑΦΜ

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2017

Από τον έλεγχο των βιβλίων προκύπτει ότι την περίοδο 2017 οι πωλήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης προς την επιχείρηση είναι 1.118.308,04€ πλέον ΦΠΑ 268.394,00€ ήτοι σύνολο αξίας 1.386.702,04€ για πετρέλαιο κίνησης,

Την ίδια περίοδο οι αγορές για πετρέλαιο κίνησης όπως προαναφέρθηκε από την επιχείρηση είναι 1.069.580,15€ πλέον ΦΠΑ 256.698,94€ ήτοι σύνολο αξίας 1.326.279,09€

Οι πωλήσεις προς τρίτους εκτός επιχειρήσεις την περίοδο 2017 είναι 290.126,80€. Πλέον ΦΠΑ 69.630,43 ήτοι σύνολο αξίας 359.757,23€

Την ίδια περίοδο οι αγορές από την εταιρία είναι 297.134,76€ πλέον ΦΠΑ 71.312,34 ήτοι σύνολο αξίας 368.447,10€

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω οι πωλήσεις προς την επιχείρηση είναι συναφείς με τις αγορές από την επιχείρηση και οι αγορές από την εταιρία είναι συναφείς με τις πωλήσεις προς τρίτους.

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2018

Την περίοδο 2018 οι πωλήσεις προς την επιχείρηση είναι 1.340.121,56€ πλέον ΦΠΑ 321.629,31€ ήτοι σύνολο αξίας 1.661.750,87 για πετρέλαιο κίνησης.

Την ίδια περίοδο όπως προαναφέρθηκε οι αγορές για πετρέλαιο κίνησης από την επιχείρηση είναι 1.295.278,83€ πλέον ΦΠΑ 310.866,99€ ήτοι σύνολο αξίας 1.606.145,82€

Οι πωλήσεις προς τρίτους εκτός είναι 297.204,90€ πλέον ΦΠΑ 71.329,17 ήτοι σύνολο αξίας 368.534,07€

Την ίδια περίοδο οι αγορές από την εταιρία είναι 335.561,99€ πλέον ΦΠΑ 80.534,90 ήτοι σύνολο αξίας 416.096,89€

Όπως προκύπτει από τα παραπάνω οι πωλήσεις όλη την ελεγχόμενη περίοδο προς την επιχείρηση είναι συναφείς με τις αγορές από την επιχείρηση και οι αγορές από την εταιρία ΕΛΙΝΟΙΑ είναι συναφείς με τις πωλήσεις προς τις τρίτους.

Κατόπιν τούτου, οι αγορές από την επιχείρηση φαίνεται να διατίθενται αποκλειστικά προς την επιχείρηση, δεδομένου του γεγονότος ότι πλην των ανωτέρω δύο προμηθευτών δεν υπάρχουν άλλοι προμηθευτές, καθώς επίσης και του γεγονότος ότι οι αγορές του πετρελαίου κίνησης και οι πωλήσεις πραγματοποιούνται την ίδια ημερομηνία με τις ίδιες ποσότητες σχεδόν στο 100%, οι διαφορές στην αξία μεταξύ αγοράς και πώλησης οφείλονται στην διαφορετική τιμή μονάδος.

Από τον έλεγχο των τραπεζικών δεδομένων της ελεγχόμενης επιχείρησης μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών αρθρ. 62 Ν 4170/2013 και τις κινήσεις των λογαριασμών σε σχέση με τις πωλήσεις προκύπτουν τα παρακάτω:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2017

Οι συνολικές πιστώσεις τη χρήση 2017 είναι 392.902,16€. Εξ αυτών οι 289.902,77€ είναι μεταφορές μέσω WEB με αιτιολογία και οι υπόλοιπες 102.699,39 προέρχονται από συναλλαγές μέσω POS 100.899,39 και 1.800,00 καταθέσεις.

Οι χρεώσεις την ίδια περίοδο είναι συνολικά 392.518 22€

Οι συναλλαγές άνω των 500,00€ που θα έπρεπε να εξοφλούνται με τη χρήση τραπεζικού μέσου από την επιχείρηση ανέρχονται συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ σε 1.386.702,04€

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η επιχείρηση δεν έχει εξοφλήσει με τραπεζικό μέσο τις αγορές της από την ελεγχόμενη.

Οι δε μεταφορές μέσω WEB με αιτιολογία φαίνεται ότι πραγματοποιούνται στο ποσό που απαιτείται για την εξυπηρέτηση των πληρωμών της ελεγχόμενης ως προς την βασική προμηθεύτρια εταιρία και των λοιπών εξόδων.

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2018

Οι συνολικές πιστώσεις τη χρήση 2017 είναι 452.487,21€. Εξ αυτών οι 272.200,02 είναι μεταφορές μέσω WEB με αιτιολογία και οι υπόλοιπες 180.087,19 προέρχονται από συναλλαγές μέσω POS 132.167,29 και 47.919,90 καταθέσεις.

Οι χρεώσεις την ίδια περίοδο είναι 451.804,35

Οι συναλλαγές άνω των 500,00€ που θα έπρεπε να εξοφλούνται με τη χρήση τραπεζικού μέσου από την επιχείρηση ανέρχονται συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ σε 1.661.750,97 €

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η επιχείρηση δεν έχει εξοφλήσει με τραπεζικό μέσο τις αγορές της από την ελεγχόμενη. Οι δε μεταφορές μέσω WEB με αιτιολογία φαίνεται ότι πραγματοποιούνται στο ποσό που απαιτείται για την εξυπηρέτηση των πληρωμών της ελεγχόμενης ως προς την βασική προμηθεύτρια εταιρία και των λοιπών εξόδων.

Δεδομένων των ανωτέρω ήτοι:

1. Τη λήψη στοιχείων από την επιχείρηση με ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής
2. Τη συνάφεια των πωλήσεων προς την επιχείρηση με τις αγορές από την επιχείρηση
3. Τη συνάφεια των λοιπών πωλήσεων με τις πραγματικές αγορές από την εταιρία
4. Τις εξοφλήσεις των συναλλαγών οι οποίες δεν έγιναν με τραπεζικό μέσο
5. Όπως προέκυψε από τον έλεγχο της επιχείρησης από το 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τη χρήση 2017 τα ληφθέντα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης κρίθηκαν εικονικά, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη

Τη χρήση 2017 εξέδωσε 444 φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις προς την επιχείρηση ΑΦΜ αξίας 1.119.013,54€ πλέον ΦΠΑ 268.563,32€ τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Τη χρήση 2018 εξέδωσε 506 φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις προς την επιχείρηση ΑΦΜ αξίας 1.340.121,56€ πλέον ΦΠΑ 321.629,41€ τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.»

Επειδή, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος και έχουν ληφθεί υπόψη στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018, μειώνοντας τα φορολογητέα κέρδη κατά ποσό 1.069.764,41 € και 1.276.844,72 € αντίστοιχα. Περαιτέρω, η αξία των ως άνω τιμολογίων έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2017 και 2018 με συνέπεια την έκπτωση ΦΠΑ εισροών ποσού 256.698,94 € και 310.830,99 € αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές προβάλλοντας ως μοναδικό λόγο ότι τα δελτία παραλαβής και τα τιμολόγια πώλησης έχουν εκδοθεί μέσω του συστήματος ελέγχου εισροών — εκροών της επιχείρησης.

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 πραγματοποίησής 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, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος, συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των εν λόγω συναλλαγών, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό περί μη επαρκούς αιτιολογίας σχετικά με την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων από την πλευρά του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι

σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 01.11.2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Κ.Φ.Δ. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, επί των οποίων 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 **01.12.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

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

- Η υπ' αριθ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017:

Διαφορά φόρου	474.956,63 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	237.478,32 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	102.505,49 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	814.940,44 €
----------------------------	---------------------

- Η υπ' αριθ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018:

Διαφορά φόρου	566.609,54 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	283.304,77 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	122.835,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	972.749,78 €

- Η υπ' αριθ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	256.698,94 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	128.349,47 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	385.048,41 €

- Η υπ' αριθ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	308.679,81 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	154.339,91 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	463.019,72 €

- Η υπ' αριθ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, περιόδου 01.01.2019 – 30.04.2019:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	2.151,18 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	1.075,59 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.226,77 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**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.