



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 17/05/2024

Αριθμός Απόφασης: 1503

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **22-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός, κατά: της υπ' αριθ. / **21-12-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, φορολογικού έτους **2017** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από **22-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την 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./21-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος 180,00 Ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 36,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 216,00 Ευρώ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από την αρμόδια υπηρεσία του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π εκδόθηκε η με αριθ./10-11-2023 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου στις φορολογίες Εισοδήματος, Φ.Π.Α, και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Ως αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/28-3-2023 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης το οποίο προωθήθηκε στην αρμόδια υπηρεσία (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας από το 1ο Ελεγκτικό Κέντρο Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος, στην οντότητα με Α.Φ.Μ. όπου διαπιστώθηκε πως πρόκειται για οντότητα λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την παραπάνω οντότητα, περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, η οποία κατά τη χρήση 2017 έλαβε 1 (ένα) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 400,00€ πλέον Φ.Π.Α 96,00€, το οποίο είναι εικονικό, καθόσον εκδόθηκε για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την από 10/03/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι η συναλλαγή για την οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της χρήσης 2017, 1 (ένα) φορολογικό στοιχείο έκδοσης της εταιρίας με Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 400,00€ πλέον 24% ΦΠΑ 96,00€ είναι εικονική, και συνεπώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, το σύνολο της καθαρής αξίας της ανωτέρω συναλλαγής 400,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. β' του Ν.4172/2013.

Ο έλεγχος κατέληξε στην επιβολή των σχετικών καταλογισμών με την έκδοση των οριστικών πράξεων εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω λήψης και καταχώρησης εικονικών τιμολογίων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επί του Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας-Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου.
2. Το βάρος της απόδειξης της φορολογικής παράβασης, ήτοι της λήψης εικονικών τιμολογίων, φέρει η Διοίκηση.
3. Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

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

συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. [...]». Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «5) Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος, 7) Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 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 τις διατάξεις του άρθρου 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, 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 συναλλακτικός 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)).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποίησής 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 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, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 400€ πλέον Φ.Π.Α. 96€,

Επειδή, στην από 10/03/2023 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά, από τα οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση «..... του με **ΑΦΜ** είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. **Ειδικότερα το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολό τους, καθώς δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές είτε αγορές είτε πωλήσεις. Οι λόγοι της εικονικότητας περιγράφονται στην έκθεση ελέγχου, οι οποίοι μεταξύ άλλων, είναι:**

- ✓ **Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό** και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της.
- ✓ Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι, **η έδρα της ελεγχόμενης δεν λειτούργησε ποτέ.** Εμφανίζεται να έχει την έδρα της στην οδό Πρόκειται για ένα ενιαίο χώρο εμβαδού 24,02 τ.μ με w.c.. Ο χώρος αυτός δεν ήταν ικανός να δεχθεί τον όγκο των αγορασθέντων εμπορευμάτων, την σωστή τοποθέτηση τους προς προβολή αυτών και την μεταπώληση τους σε διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις με την ροή που παρουσιάζεται στα εκδοθέντα στοιχεία της, ενώ οι ιδιοκτήτες των παρακείμενων καταστημάτων δήλωσαν ότι ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε επιχείρηση με αντικείμενο ενδυμάτων και υποδημάτων στο εν λόγω κατάστημα. Το γεγονός ότι η έδρα της δεν λειτούργησε ποτέ επιβεβαιώνεται και από την **Ειδική Έκθεση Αυτοψίας που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης** στην οποία επισυνάπτεται η από **16-1-2017** Υπεύθυνη Δήλωση του, στην οποία δηλώνει αυτολεξεί τα εξής: «Η αποστολή του εμπορεύματος θα γίνεται απευθείας από τον προμηθευτή στον πελάτη και μόνο η τιμολόγηση στον τόπο. Στον χώρο θα υπάρχουν κάποια δείγματα». Όμως, από κανένα στοιχείο της έρευνας δεν προέκυψε η απευθείας μεταφορά των εμπορευμάτων από τις προμηθευτριές της επιχειρήσεις προς τις λήπτριες της. Άλλωστε όλες οι προμηθευτριες επιχειρήσεις της, απ' τους διεξαχθέντες ελέγχους της Υπηρεσίας, διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες. Περαιτέρω, δεν δήλωσε λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις – υποκαταστήματα και από την έρευνα-έλεγχο δεν προέκυψε από κανένα στοιχείο η αποθήκευση τους σε άλλο χώρο, ούτε και από άλλο στοιχείο (φορολογικό, κλπ) αποδεικνύεται η αποθήκευση τους σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων.
- ✓ **Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό** και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό ο οποίος είναι απαραίτητος για την αγορά και πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεώς της.
- ✓ **Δεν διέθετε οχήματα**
- ✓ **Ήταν μέλος κυκλώματος με εικονικές επιχειρήσεις**

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας και ο λήπτης απαλλάσσεται της ευθύνης αν αποδείξει καλοπιστία, **ΣΤΕ 972/2020.**

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1210/2013**, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ΚΦΔ, όπου αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την έκδοση πλαστών και εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:

«Γβ. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Ανάλογα με το αν η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ως προς την αξία της συναλλαγής ή ως προς το πρόσωπο, διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις: ...

Γβ.2. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του προστίμου εξαρτάται από το εάν ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε ή μη σε καλή πίστη και αν, στην τελευταία περίπτωση (σε μη καλή πίστη) η λήψη δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Όπως προαναφέρθηκε ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολογίων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο. Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώσει ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στον λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, στενός συγγενής κλπ.), τότε το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη αναιρείται και ο έλεγχος προχωρεί ανεμπόδια στη διερεύνηση της ενδεχόμενης ύπαρξης εικονικότητας. Ειδικότερα:

Γβ.2.2. Όταν ο λήπτης τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη

Για την περίπτωση αυτή, από τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, στον λήπτη εικονικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι πραγματική στο σύνολό της η φερόμενη, ως εικονική συναλλαγή, καθόσον **πραγματοποίησε μία και μοναδική συναλλαγή**, αφού επέλεξε τα προϊόντα κατόπιν δειγματισμού σε προνομιακή τιμή και έκτοτε δε συνεργαστήκανε εκ νέου, ενώ η εξόφληση του αντίστοιχου φορολογικού στοιχείου καθαρής **αξίας 400,00€ πλέον ΦΠΑ 96,00€**, πραγματοποιήθηκε νόμιμα και εμπρόθεσμα, **τοίς μετρητοίς**, καθώς η αξία του φορολογικού παραστατικού ήταν μικρότερη των 500,00€, και δεν υπείχε υποχρέωση διαπραπείζουσας συναλλαγής. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι **το σύνολο των εμπορευμάτων παραδόθηκε διά ζώσης στα κατάστημά του**. Κατόπιν αυτών, ισχυρίζεται ότι όλως αναπόδεικτα η ελεγκτική αρχή προέβη στον καταλογισμό του προστίμου, καθόσον από κανένα στοιχείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτουν τα πραγματικά δεδομένα για τον προσφεύγοντα.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και το *taxis* και λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- ✓ Η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν **φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο**, γεγονός που δεν αμφισβητείται από την ελεγκτική αρχή,
- ✓ Το **ύψος του επίμαχου τιμολογίου** που ανέρχεται σε **400,00€ πλέον ΦΠΑ 96,00€**, το οποίο δε θα επέφερε οποιαδήποτε ουσιαστική φορολογική διαφορά, δεδομένου ότι το σύνολο των πωλήσεων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 ανέρχονται σε 1.499.653,80 ευρώ,
- ✓ Το γεγονός ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος νομίμως εξόφλησε το τιμολόγιο με την καταβολή μετρητών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. β' του ΚΦΕ, αφού το ύψος αυτού ήταν μικρότερο των 500€
- ✓ Το γεγονός ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν πραγματοποίησε οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή με τον εν λόγω εκδότη, πέραν του φορολογικού έτους 2017, όπως αυτό προκύπτει από την έρευνα της υπηρεσίας μας μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ) των ετών 2015, 2016, 2017, 2018, 2019.

Κατόπιν αυτών η υπηρεσία μας, κρίνει ότι εν λόγω τιμολόγιο **δεν είναι εικονικό**, καθόσον αυτό απεικονίζει **πραγματικές συναλλαγές** του λήπτη αυτών, ο οποίος σε κάθε περίπτωση **τελούσε σε καλή πίστη**, αφού από κανένα στοιχείο του φακέλου δεν προκύπτει ότι γνώριζε, ή θα μπορούσε να γνωρίζει ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι αυτός με τον οποίο **πραγματοποίησε τη συναλλαγή, αλλά τρίτο πρόσωπο**.

Επειδή ο λήπτης εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου απαλλάσσεται της σχετικής ευθύνης, εφόσον αποδείξει έναντι της Φορολογικής Αρχής την καλή πίστη του (βλ.

ΣτΕ 972/2020, ΣτΕ 1238/2018, ΣτΕ 2223/1995, ΣτΕ 1217/1995, ΣτΕ 212/1998, ΣτΕ 1553/2003, ΣτΕ 547/2006, ΣτΕ 1653/2006),

Επειδή, ο καλόπιστος 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 (**170/2014 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ** η οποία κοινοποιήθηκε με την **ΠΟΛ. 1071/2015**),

Επειδή, ο λήπτης φορολογικού στοιχείου που αγνοεί καλόπιστα την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη **δύναται να εκπέσει από το ποσό του ΦΠΑ**, με το οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν (...../2016 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ η οποία κοινοποιήθηκε με την **ΠΟΛ. 1097/2016**).

Κατόπιν αυτών, γίνεται **δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./**22-01-2024** ενδικοφανούς προσφυγής του, **με ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της υπ' αριθ./**21-12-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, φορολογικού έτους 2017.

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

Επί της υπ' αριθ./**21-12-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, φορολογικού έτους 2017

Ανάλυση	Απόφαση
Διαφορά φόρου	0,00
Διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	0,00
Σύνολο διαφοράς φόρου για καταβολή	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.