



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1592

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/υση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

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

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

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, διατηρούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «....., ΤΚ, κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

α) της υπ' αριθ...../14-12-2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

β) της υπ' αριθ./14-12-2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2019 έως 31-12-2019.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καθώς και την από 14/12/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από **24/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 29/12/2023 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος 8.034,08 Ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 4.017,04 Ευρώ και διαφορά λοιπών φόρων (ειδική εισφορά αλληλεγγύης) ποσού 1.370,21 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **13.421,33 Ευρώ**.

β) Με την υπ' αριθ. /14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** φορολογικής περιόδου **01-01-2019 έως 31-12-2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 4.682,88 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού 2.341,44 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **7.024,32 Ευρώ**.

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθ. /21-09-2023 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για το φορολογικό έτος 2019, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Φ.Π.Α. και Εισοδήματος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Η ως άνω εντολή κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα και επιπλέον απεστάλη η με αρ. πρωτ. /25-09-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκ μέρους του εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων.

Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. /08-08-2023 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ γνωστοποιήθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ ΣΥΡΟΥ ότι στο φορολογικό έτος 2019 ο προσφεύγων προέβη στη λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 19.512,00 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 4.682,88 €, τα οποία εξέδωσε η επιχείρηση «..... Ε Π Ε» με ΑΦΜ, καθότι πρόκειται για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρα 1, 31 5, 8, 9 και 15 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 65 παρ. 5 Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται στην από 14-12-2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ οι οποίες συντάχθηκαν βασιζόμενες στην από 29/06/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ε.Λ.Π και του ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την εκδότρια εταιρία Ε Π Ε» με ΑΦΜ

Η ελεγκτική αρχή κατόπιν ελέγχου, κατέληξε στην επιβολή των σχετικών καταλογισμών με την έκδοση των ως άνω αναφερόμενων οριστικών πράξεων εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω λήψης και καταχώρησης εικονικών τιμολογίων και ειδικότερα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση βάσει του άρ. 22 περ.β' ν.4172/2013 από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2019 το ποσό των συνολικά **5 εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε καθαρής αξίας 19.512,00€ και ΦΠΑ 4.682,88 €** και επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Πλέον, ο έλεγχος ως προς τη φορολογία ΦΠΑ δεν αναγνώρισε την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών ύψους **4.682,88€** για φορολογητέες εισροές ύψους **19.512,00€**.

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

1. Καλή πίστη του λήπτη καθόσον τα φορολογικά στοιχεία αποτελούν πραγματικές συναλλαγές.
2. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου για την αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «**1)** Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., **5)** [...] Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **Εικονικό** είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. [...]». Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «**5)** Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος, **7)** Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από 14/12/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, ερειδόμενη στην από 29/06/2023 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στην οποία αναφέρεται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν για τον εκδότη «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ ήτοι:

1. Δεν είχε τις αγορές των αντίστοιχων πωληθέντων ειδών (πολύ μεγάλου όγκου και εύρους διαφορετικών ειδών), ούτε είχε τη δυνατότητα να τα παράγει η ίδια οντότητα. Από τους ήδη διενεργηθέντες ελέγχους προέκυψε ότι η συντριπτική πλειονότητα των αγορών της ήταν στο σύνολό τους εικονικές.
2. Δεν διέθετε τον χώρο για την αποθήκευση των εμπορευμάτων και των υλικών που φέρεται να διαθέτει στην αγορά (εκτός μιας μικρής μισθωμένης αποθήκης, δυσανάλογης των απαιτούμενων διαστάσεων όγκου των αντίστοιχων εμπορευμάτων, για μικρό χρονικό διάστημα).
3. Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα (φορτηγά αυτοκίνητα) ιδιόκτητα ή μισθωμένα για τη διακίνηση εμπορευμάτων.
4. Δεν διέθετε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή και το απαραίτητο προσωπικό για την διεκπεραίωση του μεγάλου όγκου των συναλλαγών.
5. Δεν διέθετε εξειδικευμένο εργατικό προσωπικό, εξειδικευμένες τεχνικές γνώσεις, ούτε την εν γένει οργάνωση που απαιτείται προκειμένου να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια που εκτείνονται σε ένα τεράστιο εύρος, τόσο σε είδος παρεχόμενης υπηρεσίας όσο και γεωγραφικά.
6. Η οντότητα χρησιμοποιούσε κυρίως ανακύκλωση χρημάτων (αμφίδρομη κίνηση) που λάμβανε από τις λήπτριες επιχειρήσεις και είχε σκοπό, αφενός να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές. Ο τελικός σκοπός βέβαια παρέμενε σε κάθε περίπτωση να επιστρέψει στις λήπτριες επιχειρήσεις τα χρήματα που ελάμβανε. Ένα μεγάλο μέρος των τιμολογίων φέρεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπου προβλέπεται ότι η εξόφληση κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, πρέπει να γίνεται με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
7. Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα ή αναγραφείσα επί των εκδοθέντων στοιχείων διεύθυνση, ήτοι, Τ.Κ..... Αθήνα.
8. Δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ούτε και επέδειξε συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα.
9. Έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία για πάσης φύσεως δραστηριότητες σε πολλές περιοχές στην Ελλάδα, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο της κάθε λήπτριας επιχείρησης.

10. Από την έναρξη της λειτουργίας της δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες.
11. Η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών (ουσιαστικά τριγωνικών παραδόσεων σε μία και μοναδική περίπτωση, ποσοστό 1,64 %) χρήσης 2019 είναι μηδαμινή σε σχέση με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να έχει πουλήσει.
12. Τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών που προσκόμισε ένας από τους λήπτες, ήταν παραποιημένα-πλαστά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο εκδότης των στοιχείων ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτός, πλην όμως **συναλλακτικά ανύπαρκτος**, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των φερόμενων ως εκδοτριών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018).

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν φορολογικά υπαρκτός πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτος, αφού δε διέθετε το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθετε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των υπηρεσιών και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτών, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά και ισχυρά αποδεικτικά στοιχεία, τόσο κατά την αρχική προσκόμιση στοιχείων στην ελεγκτική φορολογική αρχή και με το υπ' αριθ./09-10-2023 Υπόμνημά του αλλά και στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, 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 ανύπαρκτες συναλλαγές, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

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

Επειδή, με το άρθρο 171 παρ. 4 του ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

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

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 14/12/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 23/05/2024 και με αριθ. Πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

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

Επί της υπ' αριθμ. /14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Ανάλυση	Απόφαση
Διαφορά φόρου	8.034,08
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	4.017,04
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.370,21
Σύνολο φόρου για καταβολή	13.421,33

Επί της υπ' αριθμ. /14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2019 έως 31-12-2019

Ανάλυση	Απόφαση
Χρεωστικό Υπόλοιπο	4.682,88
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	2.341,44
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.024,32

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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

