



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1545

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.**, κάτοικος, οδός, κατά της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη 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 με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. /20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, μειώθηκε η ζημιά επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος από 88.882,74€ σε 68.963,54€ λόγω λήψης (50) πενήντα εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 19.919,20€ και ΦΠΑ 4.780,46€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 20-12-2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος η οποία συντάχθηκε σε εκτέλεση της με αρ. /25-10-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2017.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Μετά την έκδοση της ως άνω εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία του προσφεύγοντος προκειμένου να διερευνηθούν συναλλαγές βάσει του με αριθμό πρωτ. /2023 δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένες τις εκθέσεις ελέγχου ν. /2022 και /2014 σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων έλαβε για το φορολογικό έτος 2017, εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούσαν τους κατωτέρω προμηθευτές:

- με ΑΦΜ, (21) είκοσι ένα φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 8.386,00€ πλέον ΦΠΑ 2.012,57€.
- με ΑΦΜ, (8) οκτώ φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 3.141,20€ και ΦΠΑ 753,85€.
- με ΑΦΜ, (21) είκοσι ένα φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 8.392,00€ και ΦΠΑ 2.014,04€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, παράβαση του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ.
2. Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης, ήτοι της λήψης εικονικών τιμολογίων, φέρει η Διοίκηση – Απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου να χαρακτηριστεί μία συναλλαγή είναι αυτό της υποκειμενικής κάλυψης της εικονικότητας της συναλλαγής, ήτοι πρόθεση φοροδιαφυγής.
3. Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας.
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΤΡΙΤΟ ΚΑΙ ΤΕΤΑΡΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει λόγους παραβίασης αρχής αναλογικότητας και τεκμηρίου αθωότητας.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές

πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει- κατ' αρχήν- δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, η φορολογική αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την επιβολή ή μη του εκάστοτε επιβαλλόμενου φόρου. Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΚΑΙ ΔΕΥΤΕΡΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του ν. 4987/2022 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...».

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 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 την απόφαση ΣτΕ 1404/2015: « ...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του

δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου για τους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ με ΑΦΜ

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε η ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε στο σύνολό τους κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές ως εξής:

- Για το έτος 2017 εξέδωσε (1.277) χίλια διακόσια εβδομήντα επτά εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 500.633,10€ και ΦΠΑ 118.411,80€, εκ των οποίων (21) είκοσι ένα φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 8.386,00€ πλέον ΦΠΑ 2.012,57€ στον προσφεύγοντα.
- Για το έτος 2018 εξέδωσε χίλια πενήντα τρία (1.053) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 418.786,20€ και ΦΠΑ 99.960,12€.

Οι λόγοι της εικονικότητας είναι:

1. Ουδέποτε βρέθηκε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όσο και κατά τη διάρκεια του μερικού ελέγχου που είχε προηγηθεί από τη Δ.Ο.Υ Χαλκίδας στη δηλωθείσα έδρα επί της οδού αρ., η οποία έχει δηλωθεί και ως διεύθυνση κατοικίας του. Όλα τα φορολογικά έγγραφα που απεστάλησαν, επεστράφησαν από τα ΕΛΤΑ με την ένδειξη «αζήτητο».
2. Εμφανίζεται να προβαίνει σε πλήθος πωλήσεων (όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Μ.Υ.Φ.) χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές. Δεν υπέβαλε σχετική κατάσταση ΜΥΦ όσον αφορά τις αγορές, ούτε κι εντοπίστηκε από τον έλεγχο σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων του κατάσταση. Δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές και

ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Δεν προκύπτει από κάπου ότι διέθετε και την αντίστοιχη υλικοτεχνική υποδομή για την αποθήκευση και συσκευασία των πωληθέντων ειδών, δεν εμφανίζεται να διαθέτει τους κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, ούτε μεταφορικά μέσα (κατά κυριότητα ή κατά χρήση) δυνάμει των οποίων θα μπορούσε να εξυπηρετήσει τις δραστηριότητές του (π.χ.κλπ.) από αγορές εκτός της χώρας.

3. Σύμφωνα με τις υποβληθείσες - ενώπιον της Φορολογικής Αρχής - δηλώσεις Φ.Μ.Υ., προέκυψε ότι δεν έχει από την έναρξή της ουδέποτε απασχολήσει προσωπικό.
4. Το σύνολο των επίμαχων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων του δεν εμφανίζονται να έχουν εξοφληθεί κατά τον προσήκοντα τρόπο μέσω των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών των αντισυμβαλλομένων, ήτοι κατά τα οριζόμενα τόσο του άρθρου 20 του Ν.3842/2010 (διάταξης που ρυθμίζει την διασφάλιση και τον έλεγχο των συναλλαγών) όσο και του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Ε).
5. Δεν εμφανίζει την ανάλογη οικονομική οργάνωση που θα έπρεπε να διαθέτει, προκειμένου να παρακολουθεί το πλήθος των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί. Δεν υφίσταται λογιστική οργάνωση, δεδομένου ότι δεν έχει υποβάλλει από ενάρξεώς μέχρι και σήμερα δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος. Υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής πέντε (5) Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ, όλες υποβληθείσες την 26.10.2018. Εμφανίζει, σύμφωνα με τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., πλήθος βεβαιωμένων οφειλών σε βάρος του, ουδέποτε προχώρησε σε εξόφληση αυτών (εν όλω ή εν μέρει), αλλά ούτε και επιδίωξε να ρυθμίσει την εξόφληση αυτών, πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.
6. Σε κανένα στάδιο του ελέγχου δεν προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και αρχεία.
7. Δεν διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, γεγονός που δεν συνάδει στη συνήθη συναλλακτική πρακτική.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ του με ΑΦΜ

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε η ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε στο σύνολό τους κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές ως εξής:

- Για το έτος 2017 εξέδωσε (593) πεντακόσια ενενήντα τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 236.458,30€ και ΦΠΑ 56.687,01€, εκ των οποίων (8) οκτώ φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 3.141,20€ και ΦΠΑ 753,85€ στον προσφεύγοντα.
- Για το έτος 2018 εξέδωσε χίλια εξακόσια ενενήντα επτά (1.697) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 676.866,71€ και ΦΠΑ 161.544,55€.
- Για το έτος 2019 εξέδωσε διακόσια εξήντα έξι (266) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 108.211,34€ και ΦΠΑ 25.970,40€.

Οι λόγοι της εικονικότητας είναι:

1. Ουδέποτε βρέθηκε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όσο και κατά τη διάρκεια του μερικού ελέγχου που είχε προηγηθεί από τη Δ.Ο.Υ Χαλκίδας στη δηλωθείσα έδρα επί της οδού, η οποία έχει δηλωθεί και ως διεύθυνση κατοικίας του. Όλα τα φορολογικά έγγραφα που απεστάλησαν, επεστράφησαν από τα ΕΛΤΑ με την ένδειξη «άγνωστος».
2. Εμφανίζεται να προβαίνει σε πλήθος πωλήσεων (όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Μ.Υ.Φ.) χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές. Δεν υπέβαλε σχετική κατάσταση ΜΥΦ όσον αφορά τις αγορές, ούτε κι

εντοπίστηκε από τον έλεγχο σχετικώς υποβληθείσα από πλευράς των αντισυμβαλλομένων του κατάσταση. Δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Δεν προκύπτει από κάπου ότι διέθετε και την αντίστοιχη υλικοτεχνική υποδομή για την αποθήκευση και συσκευασία των πωληθέντων ειδών, δεν εμφανίζεται να διαθέτει τους κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, ούτε μεταφορικά μέσα (κατά κυριότητα ή κατά χρήση) δυνάμει των οποίων θα μπορούσε να εξυπηρετήσει τις δραστηριότητές της (π.χ. λιανικό εμπόριο οικιακών συσκευών, κλπ.). Ουδέποτε είχε προχωρήσει σε αγορά εξοπλισμού (πάγιων στοιχείων, υλικοτεχνικής υποδομής, πρώτων υλών, εμπορευμάτων, οχημάτων, κλπ.) από αγορές εκτός της χώρας.

3. Σύμφωνα με τις υποβληθείσες - ενώπιον της Φορολογικής Αρχής - δηλώσεις Φ.Μ.Υ., προέκυψε ότι δεν έχει από την έναρξή του ουδέποτε απασχολήσει προσωπικό.
4. Το σύνολο των επίμαχων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων του δεν εμφανίζονται να έχουν εξοφληθεί κατά τον προσήκοντα τρόπο μέσω των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών των αντισυμβαλλομένων, ήτοι κατά τα οριζόμενα τόσο του άρθρου 20 του Ν.3842/2010 (διάταξης που ρυθμίζει την διασφάλιση και τον έλεγχο των συναλλαγών) όσο και του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Ε).
5. Δεν εμφανίζει την ανάλογη οικονομική οργάνωση που θα έπρεπε να διαθέτει, προκειμένου να παρακολουθεί το πλήθος των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί. Δεν υφίσταται λογιστική οργάνωση, δεδομένου ότι δεν έχει υποβάλλει από ενάρξεώς μέχρι και σήμερα δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος. Υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής τρεις (3) Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ, όλες υποβληθείσες την 26.10.2018. Εμφανίζει, σύμφωνα με τα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., πλήθος βεβαιωμένων οφειλών σε βάρος της, ουδέποτε προχώρησε σε εξόφληση αυτών (εν όλω ή εν μέρει), αλλά ούτε και επιδίωξε να ρυθμίσει την εξόφληση αυτών, πρακτική η οποία δεν ανταποκρίνεται σε φορολογικά ειλικρινή οντότητα.
6. Σε κανένα στάδιο του ελέγχου δεν προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και αρχεία.
7. Δεν διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα πιστωτικό ίδρυμα, γεγονός που δεν συνάδει στη συνήθη συναλλακτική πρακτική.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ με ΑΦΜ

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε η ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε στο σύνολό τους κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές ως εξής:

- Για το έτος 2017 εξέδωσε (1.626) χίλια εξακόσια είκοσι έξι εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 619.335,06€ και ΦΠΑ 148.164,92€, εκ των οποίων (21) είκοσι ένα φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 8.392,00€ και ΦΠΑ 2.014,04 στον προσφεύγοντα.
- Για το έτος 2018 εξέδωσε δύο χιλιάδες τριακόσια εξήντα ένα (2.361) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 936.538,35€ και ΦΠΑ 223.493,53€.
- Για το έτος 2019 εξέδωσε τετρακόσια εξήντα πέντε (465) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 186.774,50€ και ΦΠΑ 44.829,20€.

Οι λόγοι της εικονικότητας είναι:

1. Από επιτόπιο έλεγχο που έγινε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, δεν προέκυψε να λειτουργεί η επιχείρηση αυτή στην διεύθυνση που δηλώθηκε, στην Κοινότητα Δεν ασκούσε καμία εμπορική δραστηριότητα από τη δηλούμενη ως έδρα της ή άλλο τόπο εφόσον ήταν και είναι άγνωστη στη δηλωθείσα διεύθυνση.

2. Δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από ημερομηνία έναρξης της επιχείρησης 28-06-2017 έως 31-12-2020, ούτε βέβαια και μέχρι την ημέρα συντάξεως της έκθεσης ελέγχου.
3. Για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως και 11-02-2021 δεν φέρεται να πραγματοποιήσε εισαγωγές/εξαγωγές/στοιχεία διαμετακόμισης, σύμφωνα με έγγραφο της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ/ΔΝΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ, ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΩΝ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ (ΔΑΤΕ).
4. Εμφανίζεται κατά τη χρήση 2017 να έχει διενεργήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών με χώρα προέλευσης την Ουγγαρία, για τις οποίες δεν υπέβαλε σχετικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες, δημιουργώντας στο σύστημα VIES διαφορές ενώ ο έλεγχος κατόπιν αιτήματος αμοιβής διοικητικής συνδρομής και πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων τις θεωρεί στο σύνολό τους ως μη γενόμενες που δεν παράγουν αποτέλεσμα.
5. Δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020.
6. Υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων ΜΥΦ για το έτος 2017 τα δεδομένα των οποίων φέρουν αποκλίσεις με τις αντίστοιχες υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων των αντισυμβαλλομένων της, ενώ δεν υπέβαλλε για τα έτη 2018 και 2019 (αν και δηλώνεται για τα έτη αυτά ως εκδότης φορολογικών στοιχείων από αντισυμβαλλόμενες ως λήπτριες οντότητες). Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών/εξόδων για όλα τα ελεγχόμενα έτη, πραγματοποιεί υπέρογκες σε αξία πωλήσεις δίχως να εμφανίζεται να πραγματοποιεί αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων προς μεταπώληση.
7. Δεν φέρεται να απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις, εφόσον δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ., ενώ δεν προκύπτει να μετέφερε ή να κατέθεσε χρήματα για πληρωμές μισθοδοσίας σε τραπεζικούς λογαριασμούς υπαλλήλων που τυχόν απασχολούσε. Εκκρεμεί, απάντηση από τον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα Ε.Φ.Κ.Α., σχετικά με το εάν απασχολούσε προσωπικό και εάν πράγματι κατέβαλε ασφαλιστικές εισφορές.
8. Για το έτος 2017 δεν φέρεται να γίνεται εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών της στοιχείων ούτε των επιβληθέντων προστίμων.
9. Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία για μισθωμένα μεταφορικά μέσα ή άλλα συμφωνητικά προκειμένου να εκτελεί τις μεταφορές των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα τιμολόγια.
10. Δεν ανταποκρίθηκε ποτέ σε πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία της.
11. Δεν διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς.

Δεδομένου ότι οι ως άνω αντισυμβαλλόμενοι αποδείχτηκε ότι συναλλακτικά είναι ανύπαρκτοι το βάρος της απόδειξης της μεταξύ τους συναλλαγής το φέρει ο λήπτης του στοιχείου σύμφωνα με σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 116/2013, 1404/2015).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι οι ανωτέρω εκδότες φορολογικών στοιχείων, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, τα οποία έχουν δηλώσει την έναρξη εργασιών τους στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτουν τις υποδομές (εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους), το προσωπικό, μεταφορικά μέσα, υλικοτεχνική υποδομή, αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους και την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους.

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, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων περιστατικών, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την αλήθεια της συναλλαγής, δεδομένου ότι οι εκδότες είναι πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα, σύμφωνα με το σκεπτικό των υπ' αριθμό αποφάσεων/2013,/2015 και/2018 του ΣτΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών και τις εκθέσεις ελέγχου, τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά φορολογικού έτους 2017 δεν εκπίπτουν σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΕΚΔΟΤΗΣ	Α.Φ.Μ. ΕΚΔΟΤΗ	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
		(21) ΕΙΚΟΝΙΚΑ	8.386,00€	2.012,57€
		(8) ΕΙΚΟΝΙΚΑ	3.141,20€	753,85€
		(21) ΕΙΚΟΝΙΚΑ	8.392,00€	2.014,04€
ΣΥΝΟΛΑ		(50) ΕΙΚΟΝΙΚΑ	19.919,20€	4.780,46€

Επειδή, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων είχε συμπεριλάβει το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω τιμολογίων που έλαβε στις δαπάνες προς έκπτωση, με αποτέλεσμα την μείωση των φορολογητέων κερδών του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν. 4987/2022, 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, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι οι αρμόδιες φορολογικές αρχές απέδειξαν ότι οι εκδότες των στοιχείων, ήταν επιχειρήσεις κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 20-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.** και την **επικύρωση** της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Η με αριθμό/20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

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

Ζημιά	68.963,54€
--------------	-------------------

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.