



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα 15.05.24

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:1465

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Τηλέφωνο :2131312346
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 16.01.24 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ: , κατοίκου δήμου αριθμός , ΤΚ :..... κατά των υπ' αρθ :

α)/18.12.23 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ΟΥ} ΕΛΚΕ Αττικής,

β)/19.12.23 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του 4^{ΟΥ} ΕΛΚΕ Αττικής,

γ)/19.12.23 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.17-31.12.17 του Προϊσταμένου του 4^{ΟΥ} ΕΛΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ΟΥ} ΕΛΚΕ Αττικής καθώς και τις από 19.12.2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του ιδίου Προϊσταμένου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται την ακύρωση ή την τροποποίηση
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α 1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16.01.24** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Η ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΚΗΣ μετά τη διενέργεια ελέγχου στην ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:..... διαπίστωσε ότι αυτή εξέδωσε 1501 εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 18.837,70 € άνευ ΦΠΑ ,τα οποία αφού κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ'/2020 έκθεση , χαρακτηρίστηκαν εικονικά στο σύνολό τους .

Οι ως άνω διαπιστώσεις γνωστοποιήθηκαν στο 4^{ΟΥ} ΕΛΚΕ Αττικής , το οποίο εξέδωσε την υπ' αριθ'/24.10.23 εντολή ελέγχου στα πλαίσια της οποίας διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ . Επίσης κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε καθώς και ΣΔΕ και προσωρινή πράξη ΦΠΑ , όπου η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία της χρήσης .

Περαιτέρω κατά την διαδικασία του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιπλέον 9 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 35.230,40 € άνευ ΦΠΑ ,που εξέδωσε ο «.....» με Α.Φ.Μ.:..... τα οποία κατασχέθηκαν από την Φορολογική Αρχή με τις υπ' αριθ'/24.11.23 και/28.11.23 εκθέσεις.

Επίσης διαπιστώθηκε η ύπαρξη αποκρυβέντων εσόδων συνολικού ποσού 8735,23 € , η οποία προέκυψε ως διαφορά μεταξύ των βιβλίων της και των συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ) . Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα της υποβληθείσας δήλωσης εισοδήματος διαφέρουν από τα αποτελέσματα των βιβλίων κατά το ποσό των 20358,21 € .

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα ως ακολούθως:

Φορολογητέο εισόδημα δήλωσης	26.345,78 €
Πλέον :	
Λογιστικές διαφορές από λήψη εικονικών	54.068,10 €
« « από διαφορά εσόδων(ΜΥΦ)	8735,23 €
« « από διαφορές εσόδων μεταξύ	
δήλωσης και βιβλίων	20358,21 €
Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου	83161,54 €
	109.507,32 €

Στη φορολογία ΦΠΑ καταλογίσθηκε φόρος εκροών , δεδομένου ότι η λήψη των εικονικών τιμολογίων αφορούσε πράξεις του άρθρου 39^Α του κώδικα ΦΠΑ (ανακυκλώσιμα απορρίματα) τα οποία επιβαρύνονται με ΦΠΑ κατά την έκδοση του τιμολογίου και ευθύνη για την απόδοση αυτού έχει ο λήπτης του στοιχείου. Ομοίως καταλογίσθηκε ΦΠΑ για τα αποκρυβέντα έσοδα , καθώς και για τα έσοδα που δεν δηλώθηκαν με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ .

Ειδικότερα οι φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές και ο φόρος αυτών κατόπιν ελέγχου , προσδιορίσθηκαν ως ακολούθως :

	Δήλωσης		Ελέγχου	
	Αξία	ΦΠΑ	Αξία	ΦΠΑ
Φορολογητέες εκροές	1470,12	352,83	1470,12	352,83
Πλέον :εικονικά στοιχεία			54068,10	12976,34
: αποκρυβέντα έσοδα			8735,23	2096,46
: διαφορά δηλώσεων - βιβλίων			3941,93	946,07
Φορολογητέες εκροές ελέγχου			68215,38	16371,70
Φορολογητέες εισροές	18625,02	4445,85	18625,02	4445,85
Μείον : διαφορά δηλώσεων -βιβλίων			7824,90	1907,95
Φορολογητέες εισροές ελέγχου			10800,12	2537,90
Π.Υ. προηγούμενης χρήσης				1088,40
Χρεωστικό υπόλοιπο				12745,40

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

α)Εσφαλμενη κρίση περί εικονικότητας-καλή πίστη κατά το χρόνο λήψης .

β)Παράλειψη κοινοποίησης επισυναπτόμενων εγγράφων .

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή περιορίσθηκε στην ελεγκτική αξιοποίηση του εγγράφου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΚΗΣ , χωρίς ωστόσο να διενεργήσει ουσιαστικό έλεγχο στην επιχείρησή της και να εξετάσει ότι αυτή τελούσε σε καλή πίστη όταν έλαβε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία επικαλούμενη ταυτόχρονα το σύνολο των παραστατικών εξόφλησης αυτών εις τα οποία αποτυπώνεται τόσο η αξία εκάστης συναλλαγής όσο και η ακριβής αιτιολογία (σ.σ. εξόφληση φορολογικών παραστατικών)

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ 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 διατηρηθεί 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. [...]».

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, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). 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 τούτα 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).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων

δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, 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» με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα 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» και με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου κώδικα ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα. 2) Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε εργασίες και αγορές απολύτως πραγματικές, πλην όμως από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους, για τους παρακάτω λόγους:

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ με ΑΦΜ:

Ο ανωτέρω εκδότης κρίθηκε για το φορολογικό έτος 2017 ως συναλλακτικά ανύπαρκτος, καθόσον όπως προκύπτει από το υπ' αριθ. πρωτ. /19.09.23 ΕΞ 2023 ΕΞ 2022/15-11-2022 σχετικό έγγραφο με το οποίο διαβιβάσθηκε η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ :

α) εξέδωσε 1501 εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα

βιβλία της δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 18.837,70 € άνευ ΦΠΑ, τα οποία χαρακτηρίστηκαν εικονικά στο σύνολό τους .

β) υπέβαλλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση πελατών , καθότι δεν δήλωσε σ' αυτές τις συναλλαγές που πραγματοποίησε στη χρήση 2017 με την προσφεύγουσα.

γ) Με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ο εκδότης πούλησε στην προσφεύγουσα δύο είδη αγαθών , ήτοι προφίλ από τον έλεγχο των οποίων διαπιστώθηκε ότι σ' αυτόν δεν υπήρχε απόθεμα από την προηγούμενη χρήση ούτε αγορά των συγκεκριμένων ειδών το 2017, γεγονός που στοιχειοθετεί την εικονικότητα των στοιχείων

δ) Ο με ΑΦΜ: εκδίδει συνεχόμενα τιμολόγια προς την προσφεύγουσα-λήπτρια επιχείρηση αν και τις ίδιες ημέρες και τις ημέρες που μεσολαβούν εκδίδει ταυτόχρονα και προς άλλες επιχειρήσεις τιμολόγια. Είναι ένας απ' τους λόγους που η εκδότρια επιχείρηση εξέδιδε τιμολόγια από πλειάδα σειρών για να εξυπηρετήσει τις ανάγκες των πελατών της.

ε) Τα αντίγραφα του στελέχους 50 φύλλων τιμολογίων άνευ σειράς από 951-1000 το 2017, από όπου εκδόθηκαν τα υπό κρίση τιμολόγια φέρουν διαφορετικό γραφικό χαρακτήρα ανά λήπτρια επιχείρηση. Συνεχόμενα εκδοθέντα προς τέσσερις λήπτριες επιχειρήσεις, ΕΠΕ, Οι υπογραφές στην έκδοση είναι διαφορετικές. Απ' τα ανωτέρω σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχολούσε προσωπικό διαπιστώνεται ότι τα εκδοθέντα στοιχεία αφορούν στην συντριπτική τους πλειοψηφία διάθεση των ίδιων των στοιχείων προκειμένου να συμπληρωθούν απ' την εκάστοτε λήπτρια επιχείρηση κατά το δοκούν.

στ) Ο εκδότης εξέδωσε το υπ'αρ. τιμολόγιο το οποίο φέρει τα είδη «.....» και «.....» τις ποσότητες, τις αξίες των ειδών και την καθαρή αξία του τιμολογίου και εκ των υστέρων ακυρώθηκε. Το εν λόγω τιμολόγιο είχε συμπληρωθεί και ήταν έτοιμο προς διάθεση

Επειδή πέραν των 10 φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 18.837,70 € άνευ ΦΠΑ που κατέσχεσε η **ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΚΗΣ** ως εικονικά για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, και απέστειλε στην Φορολογική Αρχή για περαιτέρω αξιοποίηση, στα πλαίσια του ελέγχου η επιπλέον 9 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 35.230,40 € άνευ ΦΠΑ , που εξέδωσε ο «.....» με Α.Φ.Μ.:..... τα οποία κατασχέθηκαν από την Φορολογική Αρχή με τις υπ' αρθ'/24.11.23 και/28.11.23 εκθέσεις

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα στη χρήση 2017 από τον ανωτέρω εκδότη, αφορούν σε **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, αφού ο εκδότης των στοιχείων ήταν πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, καθώς αποδείχθηκε ότι δεν διέθετε αγορές / εισαγωγές / ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων

και πρώτων υλών, ούτε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωνε, ούτε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, απαραίτητους για την άσκηση του πλήθους των δραστηριοτήτων του, ούτε προσωπικό, μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή ώστε να έχει τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έχουν κριθεί τα ακόλουθα:

Με τη **ΣτΕ 116/2013**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 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 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010),

Με τη **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 [...]

Με τη **ΣτΕ 1238/2018**, « [...] 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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999)

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια για τον έλεγχο υπηρεσία, παραθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπ' όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων οι οποίες προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης, και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται και σύμφωνα με το σύνολο των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση ελέγχου, διαπίστωσε βάσιμα, αποδεκτά και πλήρως αιτιολογημένα, ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών** (ΣτΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.), περαιτέρω δε και καθώς αποδείχθηκε η ανυπαρξία των υπό κρίση συναλλαγών, **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων**, συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας απορριπτέοι ως **αβάσιμοι**.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή επικαλέσθηκε την αποδεικτική αξιοποίηση δημοσίων εγγράφων, τα οποία ουδέποτε παρέλαβε και επομένως έλαβε γνώση, το δε περιεχόμενό τους δεν μνημονεύεται καν στα κοινοποιηθέντα σ' αυτόν αντίγραφα των εν λόγω Εκθέσεων. Ειδικότερα, ουδέποτε του κοινοποιήθηκε και δεν έλαβε γνώση του με αριθμό πρωτοκόλλου/19.09.23 ΕΞ 2023 Εγγράφου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΚΗΣ και της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν. 4092/2012, Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/201 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης): «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), δεν υπάρχει δε παράλειψη του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, το οποίο υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.), κατά τον οποίο διεπιστώθη η τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της ΥΠΕΔΑ έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογουμένου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε η κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της ΥΠΕΔΑ (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου (πρβλ. ΣτΕ 4505/1995).»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «8. ...η τέλεση φορολογικής παράβασης [...] μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...].»

Επειδή, με τον δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του η προσφεύγουσα προβάλλει, πρώτον, ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε τίποτα απ' όσα υποχρεούται να αποδείξει αναφορικά με την εικονικότητα των ως άνω υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα ότι τα όσα αναφέρονται για τον εκδότη με ΑΦΜστις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΚΗΣ αφορούν στη δράση και στις συναλλαγές αυτού με άλλες επιχειρήσεις χωρίς ωστόσο να αναφέρονται τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά που απαιτούνται για την απόδειξη ότι πράγματι τα ως άνω υπό κρίση ληφθέντα στοιχεία αφορούσαν συναλλαγή που δεν έλαβε χώρα, αντιθέτως τα αναφερόμενα στηρίζονται σε διαπιστώσεις και συμπεράσματα που εξήχθησαν από ελέγχους που αφορούσαν άλλες νομικές οντότητες και την ευρύτερη δράση της εκδότριας αναφορικά με την πρόσληψη προσωπικού, την ασφάλιση αυτού, την τακτοποίηση των ασφαλιστικών και φορολογικών της υποχρεώσεων, χωρίς περαιτέρω να γίνεται η παραμικρή αναφορά στα ως άνω υπό κρίση 19 φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα χωρίς να εξεταστεί αν πράγματι έλαβε χώρα η υπό κρίση συναλλαγή, η φύση της συναλλαγής και το σε τι αφορούσε το καθένα από τα ως άνω υπό κρίση 19 φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς από τις προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ως συνιστώσες την αιτιολογία τους, από 19.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου ο εν λόγω Προϊστάμενος έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΚΗΣ αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση και συγκεκριμένα το ότι όλα τα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά παραστατικά, άρα και τα ως άνω υπό κρίση (19) που έλαβε και χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής επί τη βάση της συναλλακτικής ανυπαρξίας της και ανυπαρξία υλικοτεχνικής υποδομής και γενικά επιχειρηματικών δυνατοτήτων ως «έμμεσες αποδείξεις», ήτοι «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), στο πλαίσιο δε αυτό δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να διενεργήσει αυτοτελή δικό του νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των ως άνω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ως εικονικών παραστατικών πέραν του ήδη διενεργηθέντος συναφώς από την ΥΕΔΔΕ ΘΕΣ/ΚΗΣ (πρβλ. και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης)), παρόλ' αυτά προέβη και ο ίδιος σε συγκεκριμένες ενέργειες σύμφωνα με τα λεπτομερώς αναφερόμενα στις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου του που παραπέμπουν ρητά και στην οικεία έκθεση ελέγχου του ν. 4308/2014. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19.12.2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και, προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής για την με ΑΦΜ: επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **16.01.24** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ:** και την **επικύρωση** των υπ' αρθ :

α)/18.12.23 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,

β)/19.12.23 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,

γ)/19.12.23 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.17-31.12.17 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό

Φορολογικό έτος 2017

<u>α/α</u>	Αριθμός – Ημερ/νια πράξης	Οριστική Πράξη	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	Σύνολο καταλογισμού
1	/18.12.23	Διορθωτ. προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολ.ετους 2017	83161,54	36,027,89	6713,37	60755,21
2	/19.12.23	Διορθωτ. προσδιορισμού ΦΠΑ 2017	74.570,16	12745,40	6372,71	19118,11
3	/19.12.23	Πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023		250,00		250,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη 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.