



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1454

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aaade.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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του διατηρούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών με έδρα κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ.ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2017**

β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31-12-2017.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καθώς και την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος 49.124,50 Ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 24.562,25 Ευρώ και διαφορά λοιπών φόρων (ειδική εισφορά αλληλεγγύης) ποσού 9.306,50 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 82.993,25 Ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31-12-2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 26.749,44 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού 13.374,71 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 40.124,15 Ευρώ.

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για το φορολογικό έτος 2017, 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 με το με αρ. πρωτ. έγγραφο και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκ μέρους του εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων. Ο έλεγχος κατέληξε στην επιβολή των σχετικών καταλογισμών με την έκδοση των ως άνω αναφερόμενων οριστικών πράξεων εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω λήψης και καταχώρησης εικονικών τιμολογίων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται στις από: α) εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ οι οποίες συντάχθηκαν βασιζόμενες στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4172/2013 και ν. 4308/2014 για την εκδότρια εταιρία της ΥΕΔΔΕ Αττικής β) έκθεση ελέγχου εισοδήματος για την εταιρία της ΥΕΔΔΕ Αττικής γ) από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ΚΦΔ για την εκδότρια της Δ.Ο.Υ Αγρινίου και δ) στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΔ και ν. 4308/2014 για την εταιρία της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Βάσει των σχετικών δελτίων πληροφοριών των αντίστοιχων υπηρεσιών προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε κατά το έτος 2017 επτά (7) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρίας, εννέα (9) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας, τρία (3) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της και δώδεκα (12)

φορολογικά στοιχεία της εταιρίας οι οποίες συνοπτικά αποτυπώνονται στο κάτωθι πίνακα:

Διαφορές Ελέγχου	Καθαρή Αξία
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	24.800,00
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	36.000,00
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	2.000,00
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	50.480,00
Σύνολο λογιστικών διαφορών	113.280,00

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση βάσει του άρ. 22 περ.β' ν.4172/2013 από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2017 το ποσό των συνολικά 31 εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε καθαρής αξίας 113.280,00€ και ΦΠΑ 27.187,20€ 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 27.187,20€ για φορολογητέες εισροές ύψους 113.280,00€, όπως αναλυτικά παρατίθεται στο κάτωθι πίνακα:

Διαφορές Ελέγχου	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	24.800,00	5.952,00
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	36.000,00	8.640,00
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	2.000,00	480,00
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	50.480,00	12.115,20
Σύνολο λογιστικών διαφορών	148.087,94	27.187,20

Ακολούθως, εκδόθηκε το υπ' αριθμό ΣΔΕ και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ σε απάντηση του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε τις έγγραφες απόψεις του με το με αρ. πρωτ. υπόμνημά του

Η προσφεύγουσα, 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 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. [...]». 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 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 (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 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ ερειδόμενη στις από εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΑΓΡΙΝΙΟΥ στις οποίες αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν ανά εκδότη, ήτοι:

➤ **Για τον εκδότη**

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, γίνεται μνεία της από έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ όπου παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η εκδότρια εξέδωσε

επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά το φορολογικό έτος 2017 προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, σημειώνοντας τα κάτωθι για τον εκδότη:

1. Δεν λειτουργεί στην δηλωθείσα έδρα επαγγελματικής δραστηριότητας Επιπλέον, η δηλωθείσα αποθήκη στη διεύθυνση δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί. Από αναζήτηση του προέδρου και διευθύνοντα συμβούλου στη διεύθυνση κατοικίας του διαπιστώθηκε ότι απουσιάζει και θυροκολλήθηκε η με αρ, Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε. Ο έλεγχος αναζήτησε εκ νέου τον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο στη διεύθυνση κατοικίας του και επειδή απουσίαζε θυροκολλήθηκε η με αρ. νέα πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, στην οποία και πάλι δεν ανταποκρίθηκε.
2. Από το υπ' αριθ. Πρωτ. απαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ για την οντότητα προκύπτει ελάχιστο προσωπικό καθόσον πέραν της μη καταβολής των εισφορών στο σύνολό τους οι ώρες απασχόλησης είναι ελάχιστες σε σχέση με τον όγκο των δηλωθέντων εργασιών. Ειδικότερα το φορολογικό έτος 2017 με σύνολο καθαρών εσόδων 10.243.567,61€ φέρεται να απασχολεί 12 εργαζόμενους με σύνολο ακαθάριστων αποδοχών 11.670,26€ και 421 ημέρες απασχόλησης.
3. Δεν έχει δηλώσει καμία αγορά-δαπάνη στο εσωτερικό της χώρας ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δηλώσει ως πελάτη την οντότητα με συνολική καθαρή αξία 60.865,64€. Η ΔΗΛΕΔ/τμήμα Γ τελωνειακών εφαρμογών με αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ απαντητικό της έγγραφου μας γνώρισε μεταξύ άλλων ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την ελεγχόμενη οντότητα.
4. Ως τόπος φόρτωσης σε όλα τα τιμολόγια είναι η διεύθυνση η οποία βάσει της από έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την επιχείρηση είναι δηλωμένη ως αποθήκη 190 τμ. Η συγκεκριμένη αποθήκη κατόπιν αυτοψίας που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί.

➤ **Για τον εκδότη**

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι εταιρεία είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η εκδότρια εξέδωσε εννιά (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία για πώληση παλετών κατά το φορολογικό έτος 2017 προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, σημειώνοντας τα κάτωθι για τον εκδότη:

1. Δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, επί της οδού και δεν έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή, την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων. Επίσης δεν έχει υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών.
2. Η δήλωση που έχει αναρτηθεί στο Πληροφοριακό Σύστημα Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με αριθμό, σχετικά με την ενοικίαση γραφείου επί της οδού από τον διαχειριστή της ελεγχόμενης, για λογαριασμό της, αναφέρει ως εκμισθωτή πρόσωπο το οποίο έχει αποβιώσει από το έτος 2010.
3. Δεν δηλώθηκε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση, πέραν της έδρας της, ούτε εντοπίστηκε τέτοια από τον έλεγχο.

4. Από την έρευνα στο Πληροφοριακό Σύστημα Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, δεν βρέθηκε, ούτε αποδείχτηκε ότι η ελεγχόμενη λειτούργησε στις διευθύνσεις που προέκυψαν από τις δηλώσεις μίσθωσης, που είχε υποβάλει.
5. Δεν κατέχει μεταφορικά μέσα και μηχανήματα έργου.
6. Δεν διέθετε ικανές αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας προκειμένου να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο των δηλωθέντων πωλήσεων που φέρεται να πραγματοποίησε στις ελεγχόμενες χρήσεις.
7. Οι πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, αφορούν σε παροχή μεταφορών, όπου τιμολογείται μεταφορικό έργο προς την ελεγχόμενη, κυρίως για διεθνείς μεταφορές για λογαριασμό τρίτων επιχειρήσεων οι οποίες αφενός δεν συμπεριλαμβάνονται στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, που έχει υποβάλει η ελεγχόμενη και αφετέρου, σε όσες περιπτώσεις αναγράφονται εμπορεύματα στα συνοδευτικά έγγραφα, αφορούν εμπορεύματα τα οποία δεν συνάδουν με την δραστηριότητά της (φιστίκια, φρέσκο κρέας, γάλα σε μορφή σκόνης/πούδρα, τακάκια φρένων, υλικά συσκευασίας). Επιπλέον δεν προέκυψαν πληροφορίες για το πώς πραγματοποιήθηκαν οι πληρωμές, πως δόθηκαν τα χρήματα, σε ποιόν, πού και πότε, ούτε προσκομίσθηκαν σχετικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν τις συναλλαγές αυτές.
8. Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών και δεν έχει απογραφεί στον ΕΦΚΑ, ως εργοδότης.
9. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., για τα φορολογικά έτη 2017-2019.
10. Από την επισκόπηση των Τ.Δ.Α. που περιήλθαν στην διάθεση του ελέγχου, προέκυψε, μεταξύ άλλων, ότι αναγράφονταν αρ. κυκλοφορίας οχημάτων που διέθεταν ψυκτικό μηχανήμα, για την διακίνηση κατασκευαστικών υλικών, γεγονός οξύμωρο, που δεν συνάδει με την κοινή πρακτική.
11. Από την έρευνα του τρόπου εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η ελεγχόμενη στην Τράπεζα Πειραιώς, προέκυψε πλήθος καταθέσεων και ισόποσων αναλήψεων μετρητών, που πραγματοποιούνται την ίδια ημέρα, στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, εντός ελάχιστων λεπτών, από το ίδιο πρόσωπο. Συνεπώς η χρήση του τραπεζικού συστήματος για την εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων γινόταν για να προσδοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές.

➤ **Για τον εκδότη**

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η ατομική επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η εκδότρια εξέδωσε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για πώληση παλετών κατά το φορολογικό έτος 2017 προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, σημειώνοντας τα κάτωθι για τον εκδότη:

1. Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων (παλετών) ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες Χώρες που να δικαιολογούν αυτό τον όγκο χονδρικών πωλήσεων προς την οντότητα
2. Δεν φέρει δαπάνες υλικών και αγορές πάγιου εξοπλισμού ούτε προσκόμισε μητρώο παγίων ώστε να δικαιολογείται η κατασκευή αυτών των παλετών από την ίδια όπως ισχυρίζεται, με τη βοήθεια μηχανικών μέσων.

3. Δεν φέρει αποθέματα έναρξης στο φορολογικό έτος 2016 έτσι ώστε να δικαιολογούν την κατοχή των εν λόγω εμπορευμάτων.
4. Δεν έχουν καταχωρηθεί παραστατικά εξόδων στα βιβλία της οντότητας που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των εν λόγω εμπορευμάτων τις αντίστοιχες ημερομηνίες έκδοσης των τιμολογίων.
5. Δεν απασχόλησε προσωπικό κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ. απαντητικό έγγραφο της Α ' ΤΟΠΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΑΙΤΩ/ΝΙΑΣ (ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ) ε- ΕΦΚΑ, ΤΜΗΜΑ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ.
6. Ύστερα από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο στην εγκατάσταση της οντότητας στη διεύθυνση διαπιστώθηκε ένα υπόστεγο το οποίο δεν δικαιολογεί την αποθήκευση αυτού του πλήθους των παλετών.
7. Το ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης που κατέθεσε στη ΔΟΥ Μεσολογγίου για την έναρξη δραστηριότητας της οντότητας αναφέρει μισθωμένη αποθήκη στη διεύθυνση χωρίς να διευκρινίζονται τα τ.μ, αυτής, η οποία ανήκει στον διάρκεια μίσθωσης από 01/12/2011 έως 31/12/2013 και μηνιαίο μίσθωμα 850,00€, Από την ημερομηνία λήξης της μίσθωσης και έπειτα δεν έγινε ανανέωση του συμφωνητικού καθώς δεν υπάρχει υποβολή ηλεκτρονικής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης όπως ορίζεται από 01/01/2014 σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1013/07-01-2014, επίσης το αρχικό ιδιωτικό συμφωνητικό δεν όριζε κάποια αυτόματη ανανέωση του συμφωνητικού με το πέρας της λήξης αυτού. Σύμφωνα με τη δηλωθείσα περιουσιακή κατάσταση του εκμισθωτή για το 2011, δηλώνεται αποθήκη 225 τμ με ποσοστό ιδιοκτησίας επί του κτίσματος 33,3% στη διεύθυνση Κατά την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος δεν βρήκε εγκατάσταση αποθήκης 225 τμ.

➤ **Για τον εκδότη**

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η ατομική επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η εκδότρια εξέδωσε δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία για πώληση παλετών κατά το φορολογικό έτος 2017 προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, σημειώνοντας τα κάτωθι για τον εκδότη:

1. **Το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.**
2. **Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.**
3. **Η ελεγχόμενη αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου ..., η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ...**
4. **Η ελεγχόμενη οντότητα από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα ΝΕΟ TAXIS και ΕΛΕΝΧΙΣ προκύπτει ότι βασικά δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα κυρίως προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά**

στοιχεία στο σύνολο τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της υπηρεσίας μας, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων... Οι εισροές και εκροές αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

5. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της υποβλήθηκαν με άλλα ποσά.
6. Από την λήπτρια οντότητα, η οποία είναι και ο βασικός προμηθευτής ουδέν αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων προσκομίσθηκε στον έλεγχο.
7. Από το γεγονός ότι η οντότητα δεν απασχολεί προσωπικό, παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.
8. Η ελεγχόμενη οντότητα ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι εκδότες των στοιχείων ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια 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 οι εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις ήταν φορολογικά υπαρκτές πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, αφού δε διέθεταν το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθεταν την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των υπηρεσιών και συνεπώς δεν είχαν τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτών, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία, τόσο κατά την αρχική προσκόμιση στοιχείων στην ελεγκτική φορολογική αρχή, όσο και με την υποβολή του με αρ. πρωτ. Υπομνήματός 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 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθ. Πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, που κατοικεί στην

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

Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Ανάλυση	Απόφαση
Διαφορά φόρου	49.124,50
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	24.562,25
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	9.306,50
Σύνολο φόρου για καταβολή	82.993,25

Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2017 έως 31-12-2017

Ανάλυση	Απόφαση
Χρεωστικό Υπόλοιπο	26.749,44
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	13.374,41
Σύνολο φόρου για καταβολή	40.124,15

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.