



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1685

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, του ... κατοίκου, κατά:

Α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,

Β) της με αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,

Γ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,

Δ) της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 39.245,12€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 19.622,56€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **58.867,68€**.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 80.869,50€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 40.434,76€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **121.304,26€**.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος ύψους 152.726,92€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 76.363,46€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 31.067,45€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **260.157,83€**.

Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **500,00€** (ήτοι 2 περιπτώσεις $250,00€=500,00€$) διότι δεν ανταποκρίθηκε σε δύο (2) προσκλήσεις-αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης, για διάθεση βιβλίων/αρχείων και στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14,23,24 του Ν. 4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του ίδιου νόμου.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα φορολογικός έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4172/2013-ΚΦΕ, του Ν.2859/2000-ΦΠΑ και του Ν.4987/2022-ΚΦΔ, για τα φορολογικά έτη 2017-2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένα α) το υπ' αριθ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση προς ακρόαση και β) την από έκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) με το οποίο διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την εταιρεία με την επωνυμία με κύρια δραστηριότητα «Κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια». Από τον προαναφερόμενο έλεγχο προέκυψε ότι η ανωτέρω οντότητα εξέδωσε κατά τα φορολογικά έτη 2017-2018-2019, εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος έχει αντικείμενο εργασιώ..... Ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την εταιρεία με την επωνυμία

α) για τη χρήση 2017 τριάντα πέντε (35) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 170.296,39€ πλέον Φ.Π.Α. 40.871,13€ και

β) για τη χρήση 2018 τετρακόσια εβδομήντα τρία (473) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 295.299,79€ πλέον Φ.Π.Α. 70.872,00€.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στις χρήσεις 2017-2018 από την παραπάνω εταιρεία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, τα οποία θυροκολλήθηκαν με το με αριθ. πρωτ. αποδεικτικό επίδοσης και στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Από τον έλεγχο δεν διενεργήθηκε εκκαθάριση φόρου εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2017, διότι η φορολογητέα ύλη έχει ήδη τροποποιηθεί στο πλαίσιο της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου όπου αφαιρέθηκε και η αξία των τριάντα πέντε (35) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων της εκδότριας εταιρείας καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα αποδεικτικά εξόφλησης, κατά τον χρόνο ελέγχου με την ανωτέρω εντολή.

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

- **Έλλειψη εμπειρισταμένης αιτιολογίας**

Η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Στη συγκεκριμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη απόφαση πάσχει από αντιφατικές αιτιολογίες και παραλείψεις στην αιτιολογία της δεδομένου ότι σε αυτήν αναφέρεται μόνο, άνευ αιτιολογίας, ότι τα εν λόγω τιμολόγια-δελτία αποστολής είναι στο σύνολό τους εικονικά.

- **Άρνηση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων**

- Τα επίμαχα τιμολόγια αντιπροσωπεύουν πραγματικές συναλλαγές. Προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα πρωτότυπα τιμολόγια που ζητήθηκαν συνταχθείσας της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων και οι αποδείξεις είσπραξης πλην των τιμολογίων-

δελτίων αποστολής του έτους 2018 διότι ο ίδιος ουδέποτε έλαβε γνώση της σχετικής πρόσκλησης, καθώς αφενός η κατοικία του ήταν και είχε αποχωρήσει καιρό από την επιχείρηση στην οδό αφετέρου απουσίαζε για χρονικό διάστημα περίπου δύο μηνών στη γενέτειρά του και ο λογιστής του δεν μπορούσε να επικοινωνήσει μαζί του για να τον ενημερώσει για τα έγγραφα που έπρεπε να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

Εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι τα τιμολόγια-δελτία αποστολής που έλαβε από εταιρεία είναι εικονικά, καθώς τα μόνα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας είναι οι φορολογικές ατασθαλίες της εκδότριας. Ο ίδιος δεν γνώριζε ότι η ως άνω εταιρεία ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και ότι έχει εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία.

- Τα εμπορεύματα που αγόραζε από τα εξοφλούσε με μετρητά καθώς πρόκειται για τιμολόγια που η αξία τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 500,00€ και ο νόμος δεν τον υποχρέωνε να γίνει η εξόφλησή τους μέσω τραπεζικού εμβάσματος, κατάθεσης ή επιταγής.

Ο προσφεύγων προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή μεταξύ άλλων τα βιβλία του για τα φορολογικά έτη 2017-2018, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών καθώς και εκατόν έντεκα (111) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας έτους 2018.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται 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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...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.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται

αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

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, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 « Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...]

- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

- α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, εν προκειμένω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε έλεγχο για την για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας με το με αριθ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ως άνω εταιρεία προέκυψαν τα κάτωθι:

«► Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότηταείναι εικονικά για τους κάτωθι κυρίως λόγους:

► Όπως προκύπτει το σύστημα *elenxis* και *taxis* η ελεγχόμενη οντότητα με ποικίλες δραστηριότητες όπως,

► 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.

► 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.

► Η οντότητα 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, ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας πρόσκληση, δίχως όμως να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.

► Οι αγορές και οι πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ- ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ
2017	12.018.157,51€	11.237.532,49€
2018	12.098.883,10€	12.488.712,16€
2019	2.284.942,68€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	26.401.983,29€	23.746.006,71€

► Η ελεγχόμενη από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα υποσυστήματα 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. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ
2017	1.788.974,63€	1.750.336,93€
2018	4.610.356,90€	4.574.995,19€
2019	2.249.398,58€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	8.648.730,11€	6.345.094,18€

Οι εισροές και εκροές αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

► Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της υποβλήθηκαν με άλλα ποσά και συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ
2017	6.634.606,84€	235.801,14€
2018	12.345.023,16€	199.144,70€
2019	94.186,44€	170,28€

► Από την λήπτρια οντότητα, η οποία είναι και ο βασικός προμηθευτής, ουδέν αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων προσκομίσθηκε στον έλεγχο.

► 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.

► Η ελεγχόμενη οντότητα ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

► Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 από την οντότητα προς τις λήπτριες οντότητες των πινάκων 1, 2, και 3, κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους και συγκεκριμένα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1						
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017						
ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ						
ΕΡΓΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝ/ΠΗ ΙΚΕ με ΑΦΜ						
A/A	ΑΦΜ	Επωνυμία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία	Φ.Σ.
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
95	101802716	GUXO SHKEL SHY	170.296,39 €	40.871,13 €	211.167,52 €	35
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

ΠΙΝΑΚΑΣ 2						
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018						
ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ						
ΕΡΓΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝ/ΠΗ ΙΚΕ με ΑΦΜ						
A/A	ΑΦΜ	Επωνυμία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία	Φ.Σ.
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
129	101802716	GUXO SHKEL SHY	295.299,79 €	70.872,00 €	366.171,79 €	473
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

[...]

► Η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

► Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

► Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

► Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

► Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

► Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότητας - της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότητας χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότρια οντότητα εικονικών φορολογικών στοιχείων.

► Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

► Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της οντότητας που απεδείχθησαν την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.

[...]

ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Μετά από όσα εκτέθηκαν παραπάνω σε βάρος της οντότητας με έδρα επί της οδού αρμοδιότητος Δ.Ο. Υ. Δ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίζονται:

ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017:

A/A	Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Συνολική καθαρή αξία ευρώ
-----	---------------------	--------	---------------------------

1	<u>ΧΙΛΕΣ ΕΝΝΙΑΚΟΣΙΕΣ ΠΕΝΗΝΤΑ ΕΝΝΕΑ (1959) παραβάσεις</u> διότι εξέδωσε χίλια εννιάκοντα πενήντα εννέα (1959) <u>εικονικά</u> φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.018.157,51€ πλέον ΦΠΑ 2.861.661,93€ ήτοι σύνολο 14.879.819,44€ με λήπτριες τις οντότητες που τη δήλωσαν προμηθευτή τους (όπως αναλυτικά αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα 1, του κεφ. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ), για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 55 ^Α και 66 παρ. 5 του Ν. 4987/2022 (ΚΦ.Δ.) και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.	1959	12.018.157,51€
---	---	------	----------------

ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018:

A/A	Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Συνολική καθαρή αξία ευρώ
1	<u>ΤΡΕΙΣ ΧΙΛΙΑΔΕΣ ΤΡΙΑΚΟΣΙΕΣ ΤΡΙΑΝΤΑ ΕΞΙ (3336) παραβάσεις</u> διότι εξέδωσε τρείς χιλιάδες τριακόσια τριάντα έξι (3336) <u>εικονικά</u> φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.098.883,10€ πλέον ΦΠΑ 2.890.097,28€ ήτοι σύνολο 14.988.980,38€ με λήπτριες τις οντότητες που τη δήλωσαν προμηθευτή τους (όπως αναλυτικά αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα 2, του κεφ. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ), για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308 2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 55 ^Α και 66 παρ. 5 του Ν.4987/22 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.	3336	12.098.883,10€

ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019:

A/A	Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Συνολική καθαρή αξία ευρώ
1	<u>ΕΚΑΤΟΝ ΕΙΚΟΣΙ ΕΝΑ (121) παραβάσεις</u> διότι εξέδωσε εκατόν είκοσι ένα (121) <u>εικονικά</u> φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.284.942,68€ πλέον ΦΠΑ 548.386,21€ ήτοι σύνολο 2.833.328,89 € με λήπτριες τις οντότητες που τη δήλωσαν προμηθευτή τους (όπως αναλυτικά αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα 3, του κεφ. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ), για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και των άρθρων 55 ^Α και 66 παρ. 5 του Ν.4987/22 (ΚΦ.Δ.) και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.	121	2.284.942,68€

[...]»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και από τον έλεγχο έγινε αποδεκτό πως τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους, καθώς η εταιρεία δεν είναι συναλλακτικά υπαρκτή και δεν έχει τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί, όπως αυτό προκύπτει απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την τριάντα πέντε (35) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για τη χρήση 2017, συνολικής καθαρής αξίας 170.296,39€ πλέον Φ.Π.Α. 40.871,13€ και τετρακόσια εβδομήντα τρία (473) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για τη χρήση 2018, συνολικής καθαρής αξίας 295.299,79€ πλέον Φ.Π.Α. 70.872,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, αρνείται τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια αντιπροσωπεύουν πραγματικές συναλλαγές, για τις οποίες προσκόμισε τα πρωτότυπα τιμολόγια για το φορολογικό έτος 2017 που του ζητήθηκαν. Ωστόσο, δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τιμολόγια-δελτία αποστολής του έτους 2018 διότι, όπως ισχυρίζεται δεν έλαβε γνώση της σχετικής πρόσκλησης καθώς αφενός η κατοικία του ήταν στη και είχε αποχωρήσει καιρό από την επιχείρηση στην οδό, αφετέρου απουσίαζε στη γενέτειρά του Τα επίμαχα τιμολόγια ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα εξοφλούσε με μετρητά, καθώς δεν υπερέβαιναν το ποσό των 500,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του προσκομίζει μεταξύ άλλων βιβλία εσόδων-εξόδων για τα φορολογικά έτη 2017-2018 καθώς και εκατόν έντεκα (111) δελτία αποστολής/τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας που αφορούν το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, από την επισκόπηση των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων από την Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι σε κανένα από αυτά δεν αναγράφεται ο αριθμός μεταφορικού μέσου καθώς και τα στοιχεία του παραλαβόντος και του παραδόσαντος. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι τους μήνες 10^ο, 11^ο και 12^ο/2018 εκδόθηκαν σχεδόν καθημερινά φορολογικά στοιχεία το σύνολο των οποίων αναγράφει συνολική αξία οριακά κάτω των 500,00€ ώστε να μην απαιτείται η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής, με προφανή σκοπό την εν συνεχεία εξόφλησή τους με μετρητά και την καταστρατήγηση των διατάξεων του ν. 4172/2013, χωρίς ωστόσο να αιτιολογείται η εν λόγω πρακτική.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία εξόφλησης των επίμαχων παραστατικών, όπως αποδείξεις είσπραξης εκδόσεως της εταιρείας που να αποδεικνύουν την εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά. Συγκεκριμένα δεν προσκόμισε στοιχεία μεταφορικών μέσων και ιδιωτικά συμφωνητικά που να έχουν συναφθεί μεταξύ του προσφεύγοντος και της εκδότριας.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο τεκμηρίωσης των εν λόγω συναλλαγών, τα ληφθέντα στοιχεία δεν επιβεβαιώνουν την πραγματοποίηση των παραπάνω συναλλαγών και προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας η έκδοση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται επίσης έλλειψη εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία του ιδίου καθώς δεν γνώριζε ότι η εκδότρια ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, 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 προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και οι σχετικοί ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση:

Α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,

Β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,

Γ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και

Δ) της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

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

Α) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας

Διαφορά φόρου	39.245,12 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	19.622,56 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	58.867,68 €

Β) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας

Διαφορά φόρου	80.869,50 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	40.434,76 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	121.304,26 €

Γ) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας

Διαφορά φόρου	152.726,92 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	76.363,46 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	31.067,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	260.157,83 €

Δ) Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας **500,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.