



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 975

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - 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 (ΑΑΔΕ)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ φορολογικού έτους 2015.
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε το υπ' αριθμόνΔελτίο Πληροφοριών από την Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, σύμφωνα με το οποίο, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην οντότητα, διαπιστώθηκε ότι αυτή εξέδωσε κατά το κρινόμενο έτος 2015 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, δεδομένου ότι δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις αναγραφόμενες σε αυτά συναλλαγές. Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ' αριθμόνεντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, στα πλαίσια της οποίας απεστάλη στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμόνΓνωστοποίηση για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων και Πρόσκληση για προσκόμιση στοιχείων. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε σχετικά, προσκομίζοντας αντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων και του βιβλίου εσόδων-εξόδων. Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία κατασχέθηκαν από τον έλεγχο στις στα γραφεία της Υπηρεσίας, παρουσία του Προϊσταμένου του Τμήματος Ελέγχων και συντάχθηκε η υπ' αριθμόνΈκθεση Κατάσχεσης, που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις

Η Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ:

- επεξεργαζόμενη τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία και
- λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα των προαναφερθέντων ελέγχων στον προμηθευτή και το γεγονός πως ο προσφεύγων δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο προς απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών (φορτωτικές, συμφωνητικά, στοιχεία παραγγελιοδοσίας κλπ.)

έκρινε ότι τα οκτώ (8) επίμαχα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από αυτόν, συνολικής καθαρής αξίας 136.206,90 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 31.327,58 €, τυγχάνουν εικονικά. Αποτέλεσμα της εν λόγω κρίσης του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ ήταν να καταλογιστεί το ποσό των 136.206,90 € ως λογιστική διαφορά για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητώντας την ακύρωση της ως άνω προσαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-στέρση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

2ος λόγος: Η προσαλλόμενη πράξη τυγχάνει παντελώς αναιτιολόγητη.

3ος λόγος: Τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια δεν είναι εικονικά, αλλά αποτυπώνουν πραγματική και υπαρκτή συναλλαγή με τον κ. και σε κάθε περίπτωση, δε στοιχειοθετείται από μέρους του δόλος.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στερήθηκε του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή στην σελ. 7 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου αναφέρεται ότι «...εκδόθηκε το με αρ. καταχ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28, παρ. 1 Κ.Φ.Δ., που επέχει θέση Κλήσης προς Ακρόαση του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 και ο με αρ. προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος με τις νόμιμες προσαυξήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. και τους συντελεστές φορολογίας όπως ισχύουν κατά το άρθρο 29 του Ν. 4172/2013. Το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων και ο με αρ. προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος **επιδόθηκαν ενυπόγραφα** στον

ελεγχόμενο από τον υπογράφοντα την παρούσα στις στα γραφεία της Υπηρεσίας μας. Με το Σημείωμα Διαπιστώσεων καλούσαμε τον ελεγχόμενο να υποβάλλει εντός είκοσι (20) ημερών τις απόψεις του για τις παραβάσεις που διαπιστώσαμε. Ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)-Κλήση σε Ακρόαση, ο ελεγχόμενος υπέβαλε στην Υπηρεσία μας στις, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, έγγραφη αίτηση-υπόμνημα που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλουκαι με την οποία αναφέρει τα εξής: [...]

Επειδή ο προσφεύγων σε σχέση με το ανωτέρω, επικαλείται πως ουδέποτε εμφανίστηκε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ στις και ουδέποτε παρέλαβε το Σημείωμα Διαπιστώσεων με τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, αλλά ακριβώς επειδή γνώριζε ότι διενεργείτο φορολογικός έλεγχος εις βάρος του και επέκειτο έκδοση πράξεων εναντίον του, έσπευσε αυθορμητώς (και δίχως να έχει σχετική υποχρέωση) ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ στις και υπέβαλε την υπ' αριθμόναίτηση-υπόμνημα, αιτούμενος την επίδοση τυχόν μέχρι τότε εκδοθεισών πράξεων. Στη συνέχεια, επικαλείται πως η Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ έσπευσε να εκδώσει τις οριστικές πράξεις, δίχως προηγουμένως να του έχει κοινοποιήσει τις προσωρινές.

Επειδή στον φάκελο της υπόθεσης περιλαμβάνεται αντίγραφο της από Έκθεσης Επίδοσης, η οποία φέρει την υπογραφή του προσφεύγοντος και με την οποία επιβεβαιώνονται τα ως άνω αναγραφόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, στον προσφεύγοντα χορηγήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ το δικαίωμα σε προηγούμενη ακρόαση και είναι απόλυτα δική του ευθύνη το γεγονός ότι απεμπόλησε το εν λόγω δικαίωμα, μετατρέποντας το υπ' αριθμόναπαντητικό του υπόμνημα επί του με αριθμό Σημειώματος Διαπιστώσεων σε μία απλή αίτηση κοινοποίησης των οριστικών πράξεων, χωρίς να προβάλλει κάποιον ισχυρισμό προς αντίκρουση του πορίσματος του ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2ο και 3ο ως άνω λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 4 του Ν. 2523/1997 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο...».

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, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενού 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ 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, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου** (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή βάσει ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ στην προμηθεύτρια επιχείρηση του προσφεύγοντος, κρίθηκε ότι αυτός, αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές**, όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, για τους λόγους που αναλυτικά περιγράφονται στο σχετικό υπ' αριθμόνΔελτίο Πληροφοριών.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι περιγραφόμενες στα τιμολόγια εργασίες έχουν όντως πραγματοποιηθεί και ότι ο ίδιος σε κάθε περίπτωση δεν ενήργησε με δόλο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο 2014:

«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,
- 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 «Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ 1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία **ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του**».

Επειδή με βάση την ανωτέρω ανάλυση της κείμενης νομοθεσίας, προκειμένου για την έκπτωση των ποσών που αναγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς Φ.Π.Α., δεν αρκεί οι περιγραφόμενες συναλλαγές να έχουν όντως πραγματοποιηθεί (έστω και από διαφορετικό προμηθευτή), αλλά **απαραίτητη προϋπόθεση είναι ο λήπτης να τελούσε σε καλή πίστη**, γεγονός που δε δύναται να στοιχειοθετηθεί σε περίπτωση που ο εκδότης των στοιχείων είναι αποδεδειγμένα πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο.

Επειδή συμπερασματικά, ο προσφεύγων, ο οποίος, όπως αναφέρθηκε ήδη ανωτέρω, δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο προς απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών (φορτωτικές, συμφωνητικά, στοιχεία παραγγελιοδοσίας κλπ.) ούτε στα πλαίσια του ελέγχου ούτε στα πλαίσια στην κρινόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, δεν τελούσε σε καλή πίστη και κατά συνέπεια, δε δύναται να εκπέσει τα ποσά που περιλαμβάνονται στα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ φορολογικού έτους 2015.

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	42.028,42
Πρόστιμο αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	21.014,21
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.669,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	71.712,31

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.