



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 20/04/2023

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός Απόφ. 992

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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) 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από 09.01.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «ΕΠΕ » με ΑΦΜ: , νομίμως εκπροσωπούμενης , με έδρα τον δήμο Κρήτης και κατάσταση επί της οδού ΒΙΠΕ , αριθμός ΤΚ: κατά των :

α) υπ' αριθμ./04.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ .

β) υπ' αριθμ./04.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ καθώς και τις από 04.11.22 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος ,ΦΠΑ της ίδιας

Προισταμένης 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 09.01.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «ΕΠΕ » με ΑΦΜ: , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε στις 09.12.22 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ , την από 05.11.20 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ-ΕΛΠ, σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ :..... με κύρια δραστηριότητα , επί της οδού ΑΘΗΝΑ εξέδωσε σε διάφορους λήπτες-πελάτες της, πλήθος φορολογικών στοιχείων το οποία κρίθηκαν στο σύνολό τους εικονικά . Μεταξύ άλλων συμπεριλαμβάνεται και ο προσφεύγων στον οποίο ο ως άνω εκδότης εξέδωσε 13 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 61.653,62 € κατά την χρήση 2016 .

Στην συνέχεια η Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ λόγω ενδείξεων εικονικότητας για τους αντισυμβαλλόμενους (προμηθευτές) με ΑΦΜ:..... και ΤΟΥ , με ΑΦΜ:..... εξέδωσε την υπ' αριθ'/2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τον προσφεύγοντα στα πλαίσια της οποίας η ελέγκτρια διενήργησε έλεγχο στα φορολογικά αντικείμενα εισοδήματος και ΦΠΑ και κατέληξε στο πόρισμα ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας εταιρείας ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, από τις επιχειρήσεις α) , με ΑΦΜ:..... και β) «.....» με ΑΦΜ :.....

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το φορολογικό έτος 2016 τα κάτωθι εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία:

α) από την ατομική επιχείρηση « » , με ΑΦΜ:....., εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 συνολικής καθαρής αξίας 100.800,00 € πλέον ΦΠΑ % ποσού 23.872,00 € ήτοι συνολικής αξίας 124.672,00 € και

β) από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ :....., 13 εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 συνολικής καθαρής αξίας 61.635,62 € πλέον ΦΠΑ % ποσού 14.792,55 € ήτοι συνολικής αξίας 76.428,17 €

Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκαν ανά φορολογία τα ακόλουθα:

A. Φορολογία εισοδήματος

Ο έλεγχος της ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ προσδιόρισε τα αποτελέσματα ανά φορολογικό έτος, λογιστικά, κρίνοντας ότι το ποσό που αντιστοιχεί στην αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, θα πρέπει να προστεθεί στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη, λόγω της εικονικότητας των συναλλαγών. Ήτοι προσδιορίστηκαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές:

Λογιστικές διαφορές φόρου εισοδήματος	2016
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:	
Από:	100.800,00 €
Από:	61.635,62 €
Από: αποσβέσεις μη αναγνωριζόμενες λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων του έτους 2015	5630,44 €
Σύνολο ληφθέντων εικονικών στοιχείων	168204,96
Λογιστική διαφορά	168204,96

B. Φ.Π.Α

Για την προσφεύγουσα, δεν αναγνωρίστηκε για το φορολ. έτος **2016** το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν. 2859/2000, λόγω της λήψης των προαναφερθέντων εικονικών στοιχείων, ήτοι: φορολογητέες εισροές **162.435,62 €** και φόρος εισροών **38.664,55 €**, ήτοι :

Διαφορές ΦΠΑ 2016	Φορολ. αξία	ΦΠΑ
Λήψη εικονικών	100.800,00 €	23872,00 €
Λήψη εικονικών	61.635,62 €	14.792,95
Σ Υ Ν Ο Λ Ο	162435,62 €	38.664,95 €

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Σπάρτης, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νια πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ' 58 ΚΦΔ	Σύνολο καταλογισμού
1	...../04.11.22	Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος	2016	168204,96	48779,44	24389,72	73169,16
2	...../04.11.22	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2016	162435,62	34356,00	17178,00	51534,00
Σύνολα					83135,44	41567,72	124.703,16

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι δεν στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών διότι τα τιμολογηθέντα εμπορεύματα παρασχέθηκαν πραγματικά, άρα η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο των εκδοτών, δεδομένου δε ότι ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος λήπτης, οι επίδικες πράξεις επιβολής φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, ανίσχυρες και άκυρες.

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 διατρηθεί 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. 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 παρόντος νόμου 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

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 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 ειδικότητας, 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».

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ «..... » με ΑΦΜ:.....

Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ δυνάμει της υπ' αριθ'/21.01.20 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου στον ως άνω αναφερόμενο εκδότη προέκυψαν τα παρακάτω:

1)Αν και απεστάλησαν δύο προκλήσεις ταχυδρομικά με συστημένες επιστολές (RE.....GR) η πρώτη , και κατόπιν μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου, η δεύτερη (RE..... GR). στην δηλωθείσα έδρα - οικία του ελεγχόμενου στην οδό , Ηράκλειο Κρήτης και λόγω αλλαγής ελεγκτή εστάλη μία εκ νέου πρόσκληση με κοινοποίηση (αρ. πρωτ./11.04.2022), η οποία αναγνώστηκε (κοινοποιήθηκε) ηλεκτρονικά στις 12/04/2022 όπως προκύπτει από τα δεδομένα της εφαρμογής κοινοποίηση εν τούτοις ο ελεγχόμενος με ΑΦΜ:..... δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις για να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία που εξέδωσε και έλαβε μέσα στην ελεγχόμενη χρήση 2016 καθώς και κάθε άλλο διαθέσιμο δικαιολογητικό που χρησιμοποίησε για την εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων.

2)Η Φορολογική Αρχή προσδιόρισε το ύψους των συναλλαγών του ελεγχόμενου με βάση τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών του άρθρου 14 του ΚΦΔ από τις οποίες προέκυψαν για το φορολογικό έτος 2016 χονδρικές πωλήσεις ποσού 569.561,00 € , έξοδα - αγορές υλικών ποσού 25.398,67 € και μηδενικές δαπάνες.

3)Οι φερόμενες ως χρησιμοποιηθείσες επαγγελματικές εγκαταστάσεις κεντρικού και υποκαταστημάτων δεν κρίθηκαν από τον έλεγχο κατάλληλες για την άσκηση της δραστηριότητάς του σε συνάρτηση με τα δηλωθέντα αντικείμενα εργασιών .

4)Δεν υφίστανται κατάλληλα μεταφορικά μέσα, ιδιόκτητα ή εκμισθωμένα απαραίτητα για την άσκηση της δραστηριότητάς του.

5) Δεν υφίστανται μηχανήματα έργου και τεχνικού εξοπλισμού, όπως βεβαιώνονται από έγγραφα της Περιφέρειας Κρήτης και της Διεύθυνσης τεχνικών έργων και Γενικής Γραμματείας Υποδομών του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών

6) Δεν υφίσταται προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών.

7)Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου (Ηλεκτρονική εφαρμογή Μητρώου Λογαριασμών ΑΑΔΕ) προέκυψε ότι ο ελεγχόμενος για την χρήση 2016 είχε ενεργούς τραπεζικούς λογαριασμούς σε Πιστωτικά Ιδρύματα στους οποίους δεν πιστώθηκε το προϊόν καμίας επιταγής , ούτε έγιναν λοιπές χρεωπιστώσεις σ' αυτούς.

8)Ο ελεγχόμενος έλαβε κατά τη χρήση 2016, 73 επιταγές συνολικής αξίας 742.705,05 ευρώ από τους λήπτες των παραστατικών που εξέδωσε, ενώ με βάση τα στοιχεία των τραπεζών προκύπτει ότι ο ίδιος εισέπραξε ποσό 18.500 €, ενώ η πλειοψηφία των επιταγών είτε δεν εμφανίζεται προς είσπραξη είτε εισπράττεται από τρίτους (πρόσωπα σχετιζόμενα με τους εκδότες των επιταγών ή μη έχοντες συναλλακτικές σχέσεις με τον).

9) Η Φορολογική Αρχή προσδιόρισε το ύψους των συναλλαγών του ελεγχόμενου με βάση τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών του άρθρου 14 του ΚΦΔ από τις οποίες προέκυψαν για το φορολογικό έτος 2016 οι αγορές υλικών ανέρχονταν στο ποσό των 982,54 € ,ήτοι ποσό δυσανάλογο με αυτό των εμφανιζόμενων πωλήσεων ύψους 572.286,06 € .

10) Έγινε έλεγχος στον του με ΑΦΜ:..... για τις χρήσεις 2013, 2014, 2015 και καταλογίσθηκαν σε βάρος του πρόστιμα για παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών παραστατικών καθώς και φόροι και πρόστιμα που προβλέπονταν για τις αντίστοιχες φορολογίες εισοδήματος, ΦΠΑ, για τα οποία ο ελεγχόμενος δεν κατέθεσε ούτε γραπτά ούτε προφορικά κάποιο υπόμνημα με τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου τα οποία οριστικοποιήθηκαν λόγω μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου για την χρήση 2013, 2014, 2015.»

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ «.....» με ΑΦΜ:..... ΣΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ «..... ΕΠΕ»

1) Ο ελεγχόμενος με ΑΦΜ:..... εξέδωσε στον προσφεύγοντα κατά το φορολογικό έτος 2016, 252 τιμολόγια συνολικής αξίας 124.672 € η καθαρή αξία εκάστου των οποίων είναι ακριβώς ίση με 400,00 € μη συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, είτε αυτά αφορούν πώληση εμπορευμάτων είτε παροχή υπηρεσιών πράγμα που σημαίνει ότι καμία από τις παραπάνω συναλλαγές αγορών του ελεγχόμενου, δεν μπορεί να καλύψει το πλήθος των εμπορευμάτων και υπηρεσιών που έχει τιμολογήσει προς την επιχείρηση ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ με ΑΦΜ:....., σε συνεχόμενες ημέρες και με πλήθος παραστατικών κάθε μέρα.

2) Σε κανένα από τα εκδοθέντα στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που υποτιθέμενα μετέφερε τα εμπορεύματα και τα υλικά, ενώ όλες οι εξοφλήσεις τους έγιναν τοις μετρητοίς.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ «.....» με Α.Φ.Μ.:, ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

1. Η επιχείρηση του εκδότη δεν στεγαζόταν ούτε δραστηριοποιήθηκε σε εμπορικές συναλλαγές στην δηλωθείσα έδρα της από τον Δεκέμβριο του 2015 επί της οδού - Αθήνα παρά το γεγονός ότι κατέβαλε μισθώματα. ενώ οι γειτονικές επιχειρήσεις και οι περίοικοι στις συγκεκριμένες διευθύνσεις δεν γνωρίζουν επιχείρηση με τις δραστηριότητες της

2. Ο εκδότης δεν δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίστηκε τέτοια από τον έλεγχο στις ελεγχόμενες χρήσεις.

3. Η επιχείρηση του εκδότη βάσει των υποβληθέντων ΜΥΦ. δικών της αλλά και των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων σε σχέση με αυτήν προκύπτει να έχει έξοδα (αγορές - δαπάνες) συνολικής καθαρής αξίας 2.449,26 €, στα έτη 2014-2015-2016, ενώ αντίστοιχα οι πωλήσεις της ανήλθαν σε καθαρή αξία στα 7.834.858,59 €. Βάσει των συστημάτων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η επιχείρηση του εκδότη δεν είχε ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες.

4. Η επιχείρηση του εκδότη δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στην ελεγχόμενη χρήση, βάσει εγγράφου του αρμόδιου ασφαλιστικό φορέα ούτε υπέβαλε δηλώσεις ΦΜΥ

5. Η επιχείρηση του εκδότη έχει υποβάλει αριθμητικά ανακόλουθες δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος, οι οποίες δεν συμφωνούν με τις υποβληθείσες ΜΥΦ τόσο δικών της αλλά και των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων σε σχέση με αυτήν.

6. Η επιχείρηση του εκδότη ενώ για τη χρονική περίοδο από το 2010 έως 2013 εμφανίζεται να έχει υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος καθώς αντίστοιχα μηδενικές

περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για χρονικό διάστημα από 01/01/2010 έως και 31/03/2014 συνεχόμενα εν τούτοις στις χρήσεις 2014 έως 2016 (ελεγχόμενες χρήσεις) εμφανίζεται να έχει εκδώσει χιλιάδες φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 7.834.858,29 €.

7. Ο εκδότης δεν ανταποκρίθηκε στις δύο Προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ μας και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία του.

8. Προκύπτει μεθόδευση εξόφλησης αφού ο εκδότης σε πλείστες περιπτώσεις καταθέτει χρηματικά ποσά στον τραπεζικό λογαριασμό του με αιτιολογίες τα ονόματα των επιχειρήσεων - πελατών του, τα οποία αναλαμβάνει άμεσα από το ίδιο ή κοντινό τραπεζικό υποκατάστημα με αρχικό στόχο την «κατασκευή» τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης των φερόμενων συναλλαγών και τελικό σκοπό την εμφάνιση των διενεργηθέντων πωλήσεων ως νόμιμα εξοφλημένες.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι για την κατά το δυνατό βελτίωση των κτιριακών εγκαταστάσεων της , και την εκτέλεση αναγκαίων εργασιών σ' αυτές χρησιμοποιήθηκε από αυτήν ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων στόν οποίο ανατέθηκαν οι ακόλουθες εργασίες: α) τσιμεντοκονίες, β) βαψίματα, γ) αντικατάσταση σωλήνων, δ) τοποθέτηση ραφιών και διάφορα μερεμέτια, ε) συντήρηση της μόνωσης του κτιρίου, στ) προμήθεια διαφημιστικού υλικού για την ολοκλήρωση των οποίων ο ως άνω εκδότης χρησιμοποίησε κατά την εκτέλεση των εργασιών διάφορα πρόσωπα (τεχνίτες οικοδομικών εργασιών), κυρίως αλλοδαπούς, χωρίς η προσφεύγουσα εταιρεία να γνωρίζει την ειδικότερη μεταξύ τους σχέση (εργαζόμενοί του - υπεργολάβοι του).

Παράλληλα, η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στην προμήθεια από τον β' φερόμενο ως εκδότη σημαντικής ποσότητας ραφιών, μεταλλικών και μελαμίνης, σταντ, πάνελ, παλετοφόρων, ηλεκτρικών και χειροκίνητων, καροτσιών μεταφοράς προϊόντων και άλλων συναφών και απαραίτητων για τη λειτουργία της επιχείρησής παγίων και εξοπλισμού έτσι ώστε να προκύπτει ότι οι εργασίες και αγορές των επίδικων φορολογικών στοιχείων πράγματι εκτελέστηκαν προσηκόντως και να είναι πραγματικές τα δε υπό έλεγχο φορολογικά παραστατικά δεν είναι σε καμία περίπτωση εικονικά ως προς τις πράξεις (εργασίες και αγορές) που αναφέρουν και ως προς το τίμημα αυτών , καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία βρισκόταν σε καλή πίστη και αγνοούσε ανυπαίτως την όποια συμπεριφορά αυτών των εκδοτών.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, ούτε προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν.

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ) απέδειξαν ότι οι εκδότριες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, απορριπτόμενου ως αβάσιμου του ανωτέρω ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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, 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 πραγματοποίησής 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),

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 κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 09.01.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «ΕΠΕ » με ΑΦΜ: ,και την **επικύρωση** των:

α) υπ' αριθ./04.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ .

β) υπ' αριθμ./04.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ σύμφωνα με το σκεπτικό.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό

Χρήση 2016

α/ α	Αριθμός - Ημερ/νια πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά φορολογη τέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ' 58 ΚΦΔ	Σύνολο καταλογισμού
<u>1</u>	...../04.11.22	Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος	2016	168204,96	48779,44	24389,72	73169,16
<u>2</u>	...../04.11.22	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2016	162435,62	34356,00	17178,00	51534,00
Σ ύ ν ο λ α					83135,44	41567,72	124.703,16

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 Υπ/νσης Επανεξέτασης
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.