



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18-05-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 1227

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604540

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (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 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 του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., με έδρα την διεύθυνση κατά των:

Α) με αριθμό/14-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και

Β) με αριθμό/14-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του ίδιου Προϊσταμένου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., 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 τη με αριθ. /14-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 127.473,69€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 63.736,85€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **191.210,54€** καθώς το ποσό των εσόδων ανήλθε σε 1.362.486,64€, οι δαπάνες 1.225,771,21€ ενώ έλαβε και εικονικά τιμολόγια καθαρής αξίας ύψους 433.527,00 ευρώ.

Με τη με αριθ. /14-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016–31/12/2016, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 81.046,26€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 40.523,13€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **121.569,39€** λόγω έκπτωσης ΦΠΑ 104.046,48€ ως λήπτης εικονικών τιμολογίων.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται από τις από 14-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση των με αρ. /15-03-2019 και /16-07-2020 εντολών μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, φορολογικού έτους 2016.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. /07-03-2019 εγγράφου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με το οποία ο προσφεύγων φέρεται να είναι λήπτης ενενήντα έξι (96) εικονικών φορολογικών στοιχείων με καθαρή αξία 412.627,00€ και ΦΠΑ 99.030,48€ από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, στο φορολογικό έτος 2016 και του με αρ. πρωτ. /27-09-2022 εγγράφου της Δ.Ο.Υ Πατρών σύμφωνα με το οποίο είναι λήπτης (2) δύο εικονικών τιμολογίων με καθαρή αξία 20.900,00€ και ΦΠΑ 5.016,00€ με εκδότη την οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ «.....»

Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. /18-06-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και της από 21-05-2020 έκθεσης ελέγχου της, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. και προέκυψε ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία φορολογικού έτους 2016 είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, για τους εξής λόγους:

1. Δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της φορολογικής αρχής.
2. Δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα για ορισμένες από τις ελεγχόμενες χρήσεις ενώ για αυτές που υπέβαλε προέκυψε ότι

δηλώνει ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα ώστε να μην προκύπτει φόρος προς καταβολή. Δεν υπογράφονται οι δηλώσεις από λογιστή.

3. Εκτός του νόμιμου διαχειριστή προκύπτει συνδιαχειριστής και συνιδιοκτήτης ο με ΑΦΜ ο οποίος ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και εισπράττει τα έσοδά της με σημαντικό ιστορικό επιβολής φορολογικών και τελωνειακών προστίμων.
4. Δεν γνωστοποιεί στις φορολογικές αρχές τις απαραίτητες πληροφορίες για την δραστηριότητά της. Έχει αναχωρήσει από την δηλούμενη έδρα από το 2011, ενώ μισθώνει ακίνητα από κοινού με άλλες οντότητες για τα οποία δεν προκύπτει η χρήση τους, οι συναλλακτικές δραστηριότητες που διενεργούνται σε αυτά, η παραγωγική δυνατότητα, τα κόστη παραγωγής και οι όροι εκμετάλλευσης.
5. Από τις υποβληθείσες καταστάσεις Μ.Υ.Φ δεν προέκυψε να διενεργεί αγορές και δαπάνες ενώ για την χρήση 2014 δήλωσε αγορές στις ΜΥΦ από ανύπαρκτες, εκ φορολογικής άποψης, επιχειρήσεις ή από επιχειρήσεις που δεν υποβάλλουν δηλώσεις ή από εκδότες εικονικών.
6. Οι πωλήσεις της κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις έχουν κριθεί ως εικονικές και έχουν καταλογιστεί τα αναλογούντα πρόστιμα χωρίς άσκηση ένδικων μέσων αμφισβήτησης.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ «.....»

Βάσει του υπ' αριθμ./27-09-2022 εγγράφου της Δ.Ο.Υ Πατρών και της από 07-09-2022 έκθεσης ελέγχου της κρίθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ εξέδωσε (314) τριακόσια δεκατέσσερα εικονικά στη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 508.353,11€ και ΦΠΑ 122.067,45€ εκ των οποίων η προσφεύγουσα έλαβε (2) δύο καθαρής αξίας 20.900,00€ και ΦΠΑ 5.016,00€ για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν προσκόμισε το τηρούμενο βιβλίο εσόδων- εξόδων.
2. Δεν προέκυψε η απασχόληση προσωπικού, η κατοχή του απαραίτητου μηχανολογικού εξοπλισμού και η αγορά υλικών για την παροχή των υπηρεσιών που φέρεται να παρείχε.
3. Δεν προέκυψε από κανένα συνοδευτικό στοιχείο η διακίνηση υλικών.
4. Εξέδιδε πολλά και μικρής αξίας φορολογικά παραστατικά.
5. Υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το ελεγχόμενο έτος.
6. Δεν ανέγραφε τις απαραίτητες πληροφορίες στα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία.

Η προσφεύγουσα ενώ αρχικά είχε τη μορφή ετερόρρυθμης εταιρείας με το από 27-12-2016 συμφωνητικό της μετασχηματίστηκε σε ανώνυμη εταιρεία χωρίς να υποβάλλει την δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το διάστημα μέχρι τον χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού κατά παράβαση της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω και μετά την έκδοση των προαναφερόμενων εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, τις υπ' αριθμ./01-04-2019,/15-05-2019,/06-07-2020 και/22-07-2020 κλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, τις υπ' αριθμ./01-04-2019 και/22-07-2020 γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, η αρμόδια φορολογική αρχή απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/24-10-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμ./18-11-2022 έγγραφό της, οι αιτιάσεις της οποίας δεν έγιναν αποδεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου. Ο έλεγχος κρίνει ότι οι συναλλαγές με τους ανωτέρω εκδότες ήταν

εικονικές στο σύνολό τους, δεν υπήρχε η δυνατότητα να πραγματοποιηθούν οι υπηρεσίες που αναγράφονταν στα φορολογικά παραστατικά, η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και ανακριβή περιοδική δήλωση Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 31-12-2016 προκειμένου να αυξήσει εικονικά τις επιχειρηματικές της δαπάνες και να επέλθει μείωση φορολογητέου εισοδήματος και φορολογητέας επιβάρυνσης από τον Φ.Π.Α..

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

1. Μη τέλεση φορολογικής παράβασης- μη νόμιμη κρίση περί εικονικότητας των τιμολογίων καθότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.
2. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Μη απόδειξη της εικονικότητας των τιμολογίων εκ μέρους της φορολογικής αρχής.
4. Καλή πίστη της εταιρείας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Ως προς την έλλειψη αιτιολογίας των εκθέσεων και τον προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, οι από 14-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται τα κύρια πραγματικά περιστατικά (5. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – 5.2 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – 6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ) που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης. Επίσης, στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρονται οι διατάξεις και η αιτιολογία της παράβασης.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για αδιευκρίνιστες και αναιτιολόγητες εκθέσεις μερικού ελέγχου και προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΛΟΙΠΟΥΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: **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...».**

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). ...».

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, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αριθμ./18-06-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και της από 21-05-2020 έκθεσης ελέγχου της, τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά φορολογικού έτους 2016 από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Βάσει του υπ' αριθμ./27-09-2022 εγγράφου της Δ.Ο.Υ Πατρών και της από 07-09-2022 έκθεσης ελέγχου της κρίθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ εξέδωσε (314) τριακόσια δεκατέσσερα εικονικά στοιχεία για το σύνολο των συναλλαγών.

Δεδομένου ότι οι αντισυμβαλλόμενοι αποδείχθηκε ότι συναλλακτικά είναι ανύπαρκτοι το βάρος της απόδειξης της μεταξύ τους συναλλαγής το φέρει ο λήπτης του στοιχείου σύμφωνα με σχετικές αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 116/2013, 1404/2015).

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι οι ανωτέρω εκδότες φορολογικών στοιχείων, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, τα οποία έχουν δηλώσει την έναρξη εργασιών τους στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτουν τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές.

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, εν προκειμένω η προσφεύγουσα έχει ως κύριο αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες μηχανικών για οικοδομικά έργα από την έναρξή της στις 03-09-2010 που δραστηριοποιούνταν με την μορφή ετερόρρυθμης εταιρείας και ακολούθως βάσει της από 30-12-2016 ανακοίνωσης του ΓΕΜΗ με την μορφή ανώνυμης εταιρείας.

Επειδή, στο από 21-11-2016 συμφωνητικό σύμβασης έργου με την ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. ο οποίος ορίζεται ως εργολάβος αναφέρεται ότι διαθέτει τα απαραίτητα μέσα και το εξειδικευμένο προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών τα οποία αποδείχθηκε ότι δεν διαθέτει βάσει των προαναφερόμενων δελτίων πληροφοριών.

Επειδή, ο ανωτέρω εκδότης των επίμαχων Τ.Π.Υ. δεν διέθετε προσωπικό και εξοπλισμό ώστε να παράσχει τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες και δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές των απαραίτητων υλικών. Επίσης σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής: «*Η προσφεύγουσα προσκόμισε την μνημονευόμενη σύμβαση από την οποία όμως λείπουν ουσιώδη στοιχεία όπως ακριβής διεύθυνση τέλεσης των συναλλαγών, τετραγωνικά μέτρα που αφορούν οι εργασίες, αριθμός εργαζομένων που θα απαιτηθεί, ιδιοκτήτης ακινήτου στο οποίο έλαβαν χώρα οι περιγραφόμενες συναλλαγές. Επί των τιμολογίων δεν αναγράφεται καμία επιπλέον πληροφορία ως προς τα ανωτέρω στοιχεία των συναλλαγών.*» Άλλωστε όπως αναφερόταν και στο σχετικό δελτίο πληροφοριών ο επίμαχος εκδότης δεν ανέγραφε λεπτομέρειες στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την εκτέλεση των συμφωνηθεισών εργασιών.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αγόρασε οικοδομικά υλικά από την για την υλοποίηση των εργασιών στο κτίριο επί της οδού, ιδιοκτησίας της και έπειτα της εταιρείας Η προαναφερόμενη ισχυρίστηκε ότι είχε τον αναγκαίο μηχανολογικό εξοπλισμό για την προμήθεια των υλικών αφού μίσθωνε

Επειδή, όπως αποδείχθηκε και με το αντίστοιχο δελτίο πληροφοριών της αρμόδιας φορολογικής αρχής για την: «διέθετε διάφορες εγκαταστάσεις που ουδέποτε δήλωσε στην αρμόδια φορολογική αρχή, από τις οποίες διενεργούσε άγνωστες συναλλαγές μεταξύ των οποίων λατομείο στη θέση από 01-10-2012 έως σήμερα (σ.σ. ημερομηνία θεώρησης της έκθεσης ελέγχου 06-04-2020). Περαιτέρω ως προς τις πωλήσεις οικοδομικών υλικών, σύμφωνα πάντα με την ίδια έκθεση, δεν προκύπτει η παραγωγική δυνατότητα των λατομείων (οι πωληθείσες ποσότητες αν συνάδουν με το μέγεθος της εγκατάστασης, το απασχολούμενο προσωπικό και τον μηχανολογικό εξοπλισμό), οι όροι εκμετάλλευσης από κοινού από την ελεγχόμενη και από άλλες νομικές οντότητες, τα κόστη παραγωγής, οι προδιαγραφές εξόρυξης και επεξεργασίας και η μεταφορά των υλικών τουλάχιστον πριν το 2017 καθώς απέκτησε δύο (2) φορτηγά αυτοκίνητα τον Απρίλιο και τον Οκτώβριο του 2017. Όσον αφορά τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, δεν προκύπτει το προσωπικό ή οι συνεργαζόμενες επιχειρήσεις που τις παρείχαν ούτε η αγορά των απαραίτητων υλικών». Επίσης σε ότι αφορά την εγκατάσταση και λειτουργία του λατομείου δεν είχε δηλωθεί ούτε ως δραστηριότητα ούτε ως εγκατάσταση.»

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων η προσφεύγουσα δεν παρείχε τις πληροφορίες σχετικά με τα μεταφορικά μέσα που χρησιμοποιήθηκαν για τη μεταφορά των αγορασθέντων υλικών σε όλο το εύρος των συναλλαγών της με την αφού στα εκδοθέντα τιμολόγια και δελτία αποστολής αναγράφονται τα στοιχεία των δύο οχημάτων για τα οποία όπως αναφέρεται: «το με αριθμ. είναι σε ακινησία από 27-12-2011 και το αριθμ..... ανήκει σε φορολογούμενο ο οποίος απεβίωσε στις 21-03-2014 και δεν έχει δηλωθεί οποιοσδήποτε νέος ιδιοκτήτης.»

Επειδή, οι προσκομισθείσες φωτογραφίες των εργασιών δεν αποδεικνύουν σε καμία περίπτωση το πραγματικό των συναλλαγών.

Επειδή, από μόνη της η μεταφορά χρημάτων από τον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς των εκδοτριών επιχειρήσεων δεν είναι ικανή να αναίρεσει τα πορίσματα της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Επειδή, δεν προσκομίζεται η οπίσθια όψη των επιταγών ώστε να διαπιστωθεί ότι οι επιταγές εξαργυρώθηκαν από τις εκδότριες των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων περιστατικών, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την αλήθεια της συναλλαγής, δεδομένου ότι οι εκδότες είναι πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα, σύμφωνα με το σκεπτικό των υπ' αριθμό αποφάσεων 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018 του ΣΤΕ.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα είχε συμπεριλάβει το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω τιμολογίων που έλαβε στις δαπάνες προς έκπτωση, με αποτέλεσμα την μείωση των φορολογητέων κερδών της και την αύξηση των εισροών της με αποτέλεσμα την μειωμένη απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α..

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 14-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 19-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της:

A) με αριθμό/14-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και

B) με αριθμό/14-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., 01/01/2016-31/12/2016, του ίδιου Προϊσταμένου.

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

1. Η με αριθμό/14-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	127.473,69€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	63.736,85€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	191.210,54€

2. Η με αριθμό/14-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., 01/01/2016-31/12/2016

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	81.046,26€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	40.523,13€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	121.569,39€ €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.