



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΔ/ΝΣΗ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604520
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 02/05/2023

Αριθμός απόφασης: 278

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 Κ.Φ.Δ..
- 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.)»,
- γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).
- δ. Τη με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΕΡΑΜΙΚΩΝ ΠΛΑΚΑΚΙΩΝ ΚΑΙ ΠΛΑΚΩΝ», κατά των με αριθ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καθώς και τα υποβληθέντα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 12.396,83 € πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 6.198,42 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.479,41 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 21.074,66 €.

-Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.611,76 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 3.305,88 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 9.917,64 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτ. Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με τα οποία διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας οι απόεκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), εισοδήματος και ΦΠΑ, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Από τις ως άνω εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προκύπτει ότι:

- Στο με αρ.προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., καταγγέλλεται ότι η επιχείρησηαποτελεί μία εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Από την έρευνα που πραγματοποίησε η ως άνω υπηρεσία διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις:

1).....

2)«.....

3).....

4).....

5)«....., καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία

Οι ανωτέρω επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα, εκδίδουν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στην συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις.

Με αυτόν τον τρόπο δημιούργησαν μία πυραμίδα επιχειρήσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία αρχίζει από το

Για όλες τις ανωτέρω αναφερόμενες επιχειρήσεις έχουν εκδοθεί σχετικές εντολές ελέγχου-έρευνας από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε και έχουν συνταχθεί αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου.

- Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι και η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, η οποία έλαβε στη χρήση 2012 είκοσι έξι (26)) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 276.367,00 €, στη χρήση

2013 δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 125.477,50€ και στη χρήση 2015: τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 23.803,00€ έκδοσης , στη χρήση 2013 δεκαοκτώ (18) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 256.910,30 €, στη χρήση 2014 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.628,50 € και στη χρήση 2015 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.110,00 € έκδοσης , στη χρήση 2014 δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 181.701,57 € και στη χρήση 2015 δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 96.184,83 € έκδοσης , στη χρήση 2014 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.135,00 € και στη χρήση 2015 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.282,80 € έκδοσης , στη χρήση 2015 είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 164.648,29 € και στη χρήση 2016 δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.345,40 € έκδοσης και στη χρήση 2016 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 27.549,00 € έκδοσης

- Λόγω επικείμενης παραγραφής της χρήσης 2012 στις 31-12-2018, συντάχθηκε έκθεση ελέγχου, η οποία αναφέρεται στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στις χρήσεις 2012,2013,2014 και 2015 από τις εκδότριες επιχειρήσεις όπου διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 1.130.600,50 € ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

- Λόγω επικείμενης παραγραφής της χρήσης 2015, συντάχθηκε έκθεση ελέγχου η οποία αναφέρεται στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στα έτη 2015 και 2016, έκδοσης , όπου διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 207.993,69€ ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

- **Διαπιστώσεις ελέγχου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Απτικής ως προς τον εκδότη**:

«α) Η οντότητα έλαβε στη χρήση 2016 δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.860,00 € έκδοσης και πενήντα (50) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.308.577,37 € έκδοσης , εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών. Οι ανωτέρω εκδότριες οντότητες δεν εντοπίστηκαν από τον έλεγχο να λειτουργούν στις δηλωθείσες έδρες τους αλλά ούτε και οι νόμιμοι εκπρόσωποί τους εντοπίστηκαν στις δηλωθείσες διευθύνσεις κατοικίας τους. Το ίδιο ισχύει και για την οντότητα Κατά συνέπεια δεν εντοπίστηκαν και δεν κατασχέθηκαν τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία με λήπτρια την ελεγχόμενη οντότητα και ο καταλογισμός γίνεται από τις υποβληθείσες καταστάσεις εξόδων της οντότητας και από τις καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλόμενων οντοτήτων.

Επιπλέον εξέδωσε στη χρήση 2016 χίλια ενενήντα έξι (1.096) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.191.071,10 €, εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

β) Στη χρήση 2017 εξέδωσε εξακόσια είκοσι έξι (626) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 396.166,93 € και έλαβε εκατόν είκοσι εννέα (129) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 25.766,85 €, εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών».

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά (ως προς το σύνολο των συναλλαγών), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παράγ. 5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία από το ανωτέρω νομικό πρόσωπο είναι και η ατομική επιχείρηση , η οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το φορολογικό έτος 2016, τα κάτωθι τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 27.549,00 €, πλέον Φ.Π.Α 6.611,76 €:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.ΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ

1	.....	.....	11.883,00	2.851,92	14,734,92
2	.....	.....	10.444,00	2.506,56	12.950,56
3	.....	.....	5.222,00	1.253,28	6.475,28
	ΣΥΝΟΛΟ		27.549,00	6.611,76	34.160,76

Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας στην οποία διαβιβάστηκαν οι προαναφερόμενες εκθέσεις μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενέργησε φορολογικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., εισοδήματος και ΦΠΑ, δυνάμει τηςεντολής ελέγχου και εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ισχυρισμούς περί:

Εσφαλμένης εφαρμογής, από τη φορολογική αρχή, των άρθρων 66 παρ. 5, 55 και 64 του ν.4174/2013/ Έλλειψης νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας:

«[...]

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί ή συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, με αποτέλεσμα να επισύρονται όλες οι συνέπειες που προβλέπονται στους 4172 & 4174/2013, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή πρέπει να αποδείξει: α) ότι η συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε ολικώς ή μερικώς, β) ότι το πρόσωπο που εξέδωσε το φερόμενο ως εικονικό τιμολόγιο είναι άγνωστο σ' αυτήν, υπό την έννοια ότι δεν έχει προβεί στην δήλωση έναρξης επιτηδεύματος και δεν έχει θεωρήσει στοιχεία και γ) ότι ο εκδότης είναι παντελώς ανύπαρκτος...

Εν προκειμένω, οι από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας δεν είναι πλήρως και επαρκώς αιτιολογημένες. Ειδικότερα, όσον αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχει εκδοθεί πληροφοριακό δελτίο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, από την οποία διενεργείται ο καταρχήν έλεγχος, αρμόδια για την έκδοση της καταλογιστικής πράξης προστίμου είναι η Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται ο φορολογούμενος. Η δε αρμοδιότητα της αυτή, της έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, είναι δέσμια. Εν αντιθέσει δε, όταν διενεργείται έλεγχος ορθής τήρησης των διατάξεων του Κ.Φ.Ε, Κ.Φ.Δ. και Φ.Π.Α., αρμόδια, καταρχήν, για την διενέργεια του ελέγχου είναι η Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται ο φορολογούμενος, η οποία οφείλει να αποστείλει σχετική εντολή ελέγχου σε αυτόν, να διενεργήσει έλεγχο βιβλίων και στοιχείων και να προβεί στις δικές της ελεγκτικές επαληθεύσεις εκδίδοντας εν τέλει, όταν διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης, τις σχετικές πράξεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας βασίστηκε αποκλειστικά και μόνο στην απόέκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε...

Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν πληρείται η αντικειμενική υπόσταση της παράβασης της λήψης εικονικού τιμολογίου, όπως αυτή περιγράφεται στα άρθρα 66 και 55 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στα άρθρα 66 και 55 του ν. 4174/2013 προκειμένου να χαρακτηριστεί ένα πρόσωπο άγνωστο ή ανύπαρκτο πρέπει αυτό να μην έχει προβεί σε δήλωση έναρξης εργασιών, να μην έχει θεωρήσει στοιχεία ή να είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο ή εικονικό...

Ωστόσο, η αντισυμβαλλόμενη μας προέβη σε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και ήταν

συναλλακτικώς υπαρκτή καθώς είχε κάνει έναρξη του επιτηδεύματος της, και είχε ενεργό Α.Φ.Μ., ήτοι ήταν υπαρκτή φορολογικά και είχε όλα τα νόμιμα στοιχεία που μπορούσα και όφειλα να ελέγξω ως συναλλασσόμενος μαζί της...

Περαιτέρω, σε κανένα σημείο των εκθέσεων ελέγχου και προκειμένου να στοιχειοθετηθεί η λήψη εκ μέρους μας εικονικών τιμολογίων δεν προβάλλει η φορολογική αρχή ισχυρισμούς που να αποδεικνύουν ότι η εταιρεία μας εν γνώση της λάμβανε εικονικά τιμολόγια...

Άλλωστε, ο ισχυρισμός, ο οποίος περιλαμβάνεται μόνο στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε και πουθενά στην έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, με τον οποίο εμμέσως η φορολογική αρχή υπαινίσσεται την εικονικότητα των τιμολογίων, ότι η μεταφορά των εμπορευμάτων έγινε με αυτοκίνητο της εταιρείας μας (Σχετικό 2), το οποίο αναλάμβανε συχνά διακινήσεις προϊόντων, είναι αδιάφορος και δεν εισφέρει ουδέν στην απόδειξη της εκ μέρους μας λήψης εικονικών τιμολογίων...

Εξίσου, μειωμένης αποδεικτική ισχύος τυγχάνει και ο ισχυρισμός που και πάλι περιλαμβάνεται μόνο στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ότι τα ληφθέντα τιμολόγια είναι εικονικά λόγω ελλιπούς περιγραφής σ'αυτά των πωληθέντων εμπορευμάτων, ιδίως για περιόδους από 2015 και εφεξής, οπότε σε καμία διάταξη δεν υποδεικνύεται ο τρόπος με τον οποίον πρέπει να περιγράφεται το πωλούμενο προϊόν στα τιμολόγια, προκειμένου να μην αμφισβητηθεί η νομιμότητα αυτού από την φορολογική αρχή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και επί του ισχυρισμού ότι δεν μπορεί να γίνει έλεγχος απογραφής, διότι η εταιρεία μας διενεργεί νομίμως λιανικές πωλήσεις, στις οποίες είναι προφανές ότι δεν αναγράφονται ονόματα πελατών και προϊόντων.

Περαιτέρω, και αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης τοις μετρητοίς των υπό κρίση τιμολογίων, ο οποίος αποτελεί έναν εκ των λόγων για τον οποίο η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε χαρακτηρίζει τα τιμολόγια ως εικονικά, επισημαίνουμε ότι αυτά εξοφλήθηκαν, σύννομα κατ' εφαρμογή της πολ. 1143/2015, λόγω τραπεζικής αργίας».

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων συνυποβάλλει με την παρούσα, σε ψηφιακή μορφή (αρχεία pdf) τα κάτωθι, τα οποία είχε προσκομίσει και με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο υπόμνημά του επί του με αριθμό Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας:

- Αντίγραφο του με αριθμό **Δ.Α.-Τιμολογίου εκδόσεως**, που όπως ισχυρίζεται, συσχετίζεται με τα εκδοθέντα από την επιχείρηση του φορολογικά στοιχεία προς τους αναγραφόμενους πελάτες: Δ.Α.-Τιμολόγια Νο, καθώς και αποδείξεις μεταφοράς του οχήματος, ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, για τη διαδρομή στις 26/09/2016 (Σχετικό 3).
- Αντίγραφο των με αριθμό **Δ.Α.-Τιμολογίων εκδόσεως**, που όπως ισχυρίζεται, συσχετίζονται με τα εκδοθέντα από την επιχείρηση του φορολογικά στοιχεία προς τους αναγραφόμενους πελάτες: Δ.Α.-Τιμολόγια Νο καθώς και αποδείξεις μεταφοράς του οχήματος, ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, για τη διαδρομήστις 28/09/2016 και 04/10/2016 αντίστοιχα. Περιέχονται επίσης δύο Δ.Α.-Τιμολόγια εκδόσεως, για αγορά πετρελαίου κίνησης στις 28/09/2016 και 04/10/2016 αντίστοιχα (Σχετικό 4).
- Δέκα εννέα (19) αποδείξεις Ζ ταμειακής μηχανής, έτους 2017 (Σχετικό 5α).
- Τέσσερεις (4) αποδείξεις Ζ ταμειακής μηχανής, έτους 2018 (Σχετικό 5β).
- Απογραφή για το έτος 2016 (Σχετικό 6).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ.** 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. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.**»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** 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 αποστελλόμενα 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, σύμφωνα με το **άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** 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, με τις διατάξεις της **παρ. 5 του αρθ.66 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι:

« Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

5. [...]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 εταιρεία, 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 64 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 το **άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 το **άρθρο 22 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «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 συνήθεις 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 το **άρθρο 23 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «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, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζουν ότι:

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,....

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

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 απόφαση 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 επιτηδείου 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, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 972/2020, κρίθηκε ότι:

6. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από

την φορολογική αρχή. Το σύνολο, εξάλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως της Τράπεζας, Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεύουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι των διατάξεων του ν.2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/2015 με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό», ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. [170/2014](#) Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα -Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.)»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13, παρ. 5 της απόφασης Δ.ΟΡΓ.Α. 1125859 ΕΞ 2020 (Οργανισμός της Α.Α.Δ.Ε.), ορίζεται ότι:

«οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (Β 2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως εκάστοτε ισχύει ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία».

Επειδή, από την έρευνα που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπου μεταξύ άλλων εμπλέκεται και η επιχείρηση

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν (και ελήφθησαν) το φορολογικό έτος 2016 από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση, είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω είναι και η ατομική επιχείρηση, η οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το φορολογικό έτος 2016, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 27.549,00 €, πλέον Φ.Π.Α 6.611,76 €.

Επειδή, εν συνεχεία ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2016 έως 31/12/2016:

- Ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία του τρία (3) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 27.549,00 €, πλέον Φ.Π.Α 6.611,76 €, εκδόσεως της επιχείρησης, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. και κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ίδιου νόμου καθώς και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π.
- Υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., αυξάνοντας τις φορολογητέες εισροές του, με σκοπό να αποδώσει λιγότερο φόρο προστιθέμενης αξίας.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια.

Επειδή, το γεγονός της «φορολογικής ύπαρξης» του εκδότη (έναρξη στο Μητρώο της ΔΟΥ και θεώρηση στοιχείων), δεν αρκεί από μόνο του για να θεμελιώσει τη συναλλακτική του δυνατότητα, όταν από τα υπόλοιπα στοιχεία (έλλειψη υποδομής, εγκαταστάσεων, αποθεμάτων, απασχολούμενου προσωπικού, μηχανολογικού εξοπλισμού κ.λ.π.) συνάγεται συναλλακτική και ουσιαστική ανυπαρξία αυτού και αδυναμία συνακόλουθα πραγματοποίησης των σχετικών συναλλαγών. Το δε «βάρος» της απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών αυτών, φέρει ο λήπτης των στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣΤΕ, 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, οι υποβληθέντες ισχυρισμοί σχετίζονται με αντιρρήσεις επί της διάπραξης παραβάσεων σχετικών με λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών (με διάφορες αιτιάσεις- επιχειρήματα), όπως αυτές διαπιστώθηκαν και καταλογίστηκαν στην απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Επειδή, ο προσφεύγων συνυποβάλλει με την παρούσα, σε ψηφιακή μορφή (αρχεία pdf), το σύνολο των εγγράφων και στοιχείων τα οποία έχουν ήδη τεθεί υπόψη του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Επειδή, από τα ως άνω προσκομισθέντα δεν προκύπτει ο ισχυρισμός ότι τα αγορασθέντα εμπορεύματα με τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεωςπουλήθηκαν με νόμιμα φορολογικά στοιχεία σε πελάτες της προσφεύγουσας επιχείρησης είτε χονδρικώς είτε λιανικώς, δεν προκύπτει δηλαδή ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επιπλέον αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων συναλλαγών ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου προκύπτει αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών και ο σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Επειδή, από τις απόσχετικές εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με τη συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών επιχειρήσεων, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από τον προσφεύγοντα κατά το φορολογικό έτος 2016 των κρινόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον χρησιμοποιεί (η σχετική έκθεση) όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις

ή λογικά κενά και συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη απόδειξης από τον έλεγχο της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών λόγω του ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας, δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας απέρριψε, στη φορολογία εισοδήματος, την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και την πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά και στο ΦΠΑ απέρριψε την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών των ως άνω φορολογικών στοιχείων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και τηςΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό έτος 2016

Υπ' αρ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Σύνολο φόρου για καταβολή: 21.074,66 €.

Υπ' αρ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

Σύνολο φόρου για καταβολή: 9.917,64 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
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.