



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 25-05-2023

Αριθμ. Αποφ.: 1046

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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 1064/28.04.2017 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: **α)** της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «. . **ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ**, κύρια δραστηριότητα «*λιανικό εμπόριο γυναικείων ή κοριτσίστικων κοστούμιών, συνόλου σακακιών, φορεμάτων, φουστών, παντελονιών φορμών κ.λ.π.*», με έδρα στη, επί της οδού, Τ.Κ. και **β)** του του με ΑΦΜ:, νομίμου εκπροσώπου - ομόρρυθμου εταίρου και διαχειριστή κατά το ελεγχόμενο έτος της ως άνω εταιρείας, κατά των με αριθμ. **α)**.../22-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεως τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 2022, **β)**.../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και **γ)**.../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.**» και του του, νομίμου εκπροσώπου και διαχειριστή αυτής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/22-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης.
- Με την με αριθμό/22-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.501,96€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 375,49€, ήτοι **συνολικό ποσό 1.877,45€**, λόγω λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 5.179,20€.
- Με την με αριθμό/22-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 1.243,00€, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού 621,50€, λόγω λήψης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 5.179,20€ πλέον Φ.Π.Α. 1.243,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 22-12-2022 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. & Ε.Λ.Π. που διενήργησε το 2^ο ΕΛ.Κ.Ε Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα επιχείρηση δυνάμει της υπ' αριθμ./07-11-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικού έτους 2016.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./12-09-2022 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2016 έλαβε δέκα τρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία αγορών, συνολικής καθαρής αξίας 5.179,20€ πλέον Φ.Π.Α. 1.243,00€, έκδοσης της επιχείρησης «... .. του» με Α.Φ.Μ.: και κύριο αντικείμενο εργασιών «*Χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού (ενδυμάτων)*».

Κατά την έναρξη του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στους νόμιμους εταίρους της προσφεύγουσας η εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ./09-11-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, στα πλαίσια του άρθρου 397 του ν.4512/2018 και η υπ' αριθμ./10-11-2022 πρόσκληση προσκόμισης των φορολογικών αρχείων.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε το υπ'αριθμ./23-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις, τα οποία κοινοποίησε στις 28-11-2022, επί του οποίου δεν υποβλήθηκε υπόμνημα. Κατόπιν αυτού, η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Πλάνη περί τα πράγματα ως προς τη συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών.
2. Εσφαλμένη κρίση ως προς την εικονικότητα των ελεγχόμενων συναλλαγών. Καλή πίστη.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο*

φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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».

Επειδή, στο 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 28 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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστάσεων που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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, 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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

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, σε ότι αφορά τον εκδότη του με Α.Φ.Μ.:, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ...../12-12-2022 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2016 εξακόσια σαράντα πέντε (645) εικονικά φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 429.973,70 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 103.170,09 ευρώ, με διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η προσφεύγουσα επιχείρηση. Τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά κρίθηκαν εικονικά, καθώς:

«Τέσσερεις αλλοδαποί ουγγρικής καταγωγής, μεταξύ αυτών και ο ελεγχόμενος ΤΟΥ με Α.Φ.Μ , οι τρεις εκ των οποίων είναι αδέρφια, έκαναν μέσα σε ένα δίμηνο από 31-10-16 έως 6-12-2016 έναρξη ατομικών επιχειρήσεων, των οποίων οι έδρες βρίσκονταν σε κοντινή απόσταση, δηλώνοντας αντικείμενα εργασιών (χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού) και την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αποκτήσεων – παραδόσεων). Στην συνέχεια τον Ιανουάριο του 2017 τρεις αλλοδαποί και πάλι ουγγρικής καταγωγής δύο εκ των οποίων έχουν συγγενική σχέση από 13-1-2017 έως 17-1-2017 πραγματοποιούν έναρξη ατομικών επιχειρήσεων δηλώνοντας το ίδιο αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού.

Όσες εκ των ανωτέρω επιχειρήσεων προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προμηθεύτηκαν απ' τις ίδιες επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία που στο σύνολό τους ανέρχονται σε τριάντα δύο οι οποίες στεγάζονται σε συγκεκριμένες διευθύνσεις και ανήκουν σε συγγενικά πρόσωπα όπως και οι Ούγγροι που έκαναν έναρξη στην Ελλάδα.

Η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 2-11-2016, ημέρα Δευτέρα. Οι αγορές και οι πωλήσεις της ξεκινούν ταυτόχρονα στις 2-11-2016, ημέρα Τετάρτη. Οι αγορές αφορούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από διάφορες επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία και οι πωλήσεις ξεκινούν την ίδια ημέρα και ώρα 10:00 στην Ελλάδα. Το ίδιο συμβαίνει και στις 3-11-2016. Τα απόθεμα στις 3-11-2016 ανέρχεται σε 2883 και τα πωληθέντα τεμάχια σε 3087. Στα τιμολόγια αγοράς τα είδη αναγράφονται γενικά, ενώ στα τιμολόγια πώλησης αναγράφονται εξειδικευμένα.

Ο μεγαλύτερος προμηθευτής όλων των επιχειρήσεων που προέβησαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι η ανύπαρκτη επιχείρηση Ο ελεγχόμενος εμφανίζεται να προμηθεύτηκε απ' την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση (σύμφωνα με την απάντηση στην διοικητική συνδρομή που προέβη η Υπηρεσία μας προς τις αρχές της Ουγγαρίας) το μεγαλύτερο όγκο εμπορευμάτων που αντιπροσωπεύουν το 81,56% της αξίας των συνολικών φερόμενων ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Όλες οι υπόλοιπες Ουγγρικές επιχειρήσεις πλην της επιχείρησης, εξέδωσαν invoice προς τις επιχειρήσεις του κυκλώματος με πανομοιότυπο τρόπο. Εκδίδουν δε εναλλάξ και συνεχόμενα invoice προς τις ουγγρικές επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα και ελέγχονται απ' την Υπηρεσία μας.

Τρεις εξ αυτών προμηθεύονται invoice που αφορούν παροχή υπηρεσιών μεταξύ αυτών και ο ελεγχόμενος από επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Κίνα που απ' τους διεξαχθέντες ελέγχους διαπιστώθηκε ότι αφορούν λήψη εικονικών – πλαστών φ/σ καθώς οι κινέζικες εταιρείες είναι ανύπαρκτες.

Οι μοναδικές αγορές στην ημεδαπή που παρουσιάζουν οι εν λόγω επιχειρήσεις, όλες είναι μεταξύ τους, προμηθεύονται και πουλάνε εμπορεύματα ο ένας στον άλλο. Ο μοναδικός λόγος είναι αφενός να παρουσιάσουν αγορές εμπορευμάτων προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις πωλήσεις τους και αφετέρου με την εξόφληση των παραστατικών μέσω τραπέζης να εμφανίζουν διαθέσιμο υπόλοιπο προκειμένου να προβούν σε έκδοση ιδιωτικών εμβασμάτων που αφορούν προμήθεια και εξόφληση ήτοι εκδόσεως του που είναι μια εικονική – συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, με έδρα στην Ουγγαρία.

Απ' τον διεξαχθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι εκτός από κοινούς προμηθευτές οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν και κοινούς πελάτες.

Όλοι οι Ούγγροι έκαναν ειδικό πληρεξούσιο στον, ο οποίος όπως διαπιστώθηκε απ' τους διεξαχθέντες ελέγχους είχε στην κατοχή του τα βιβλία και στοιχεία των ανωτέρω επιχειρήσεων και διαχειριζόταν του λογαριασμούς που τηρούσαν όλοι στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τα εξής φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	11.11.2016	.../.....	ΠΟΥΚΑΜΙΣΑ	499,72	403,00	96,72
2	24.11.2016	ΤΔΑ .../..	ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ ΓΙΛΕΚΑ	493,52	398,00	95,52
3	25.11.2016	ΤΔΑ ./.	ΦΟΡΜΑ ΜΠΟΥΦΑΝ	494,76	399,00	95,76
4	26.11.2016	ΤΔΑ	ΓΙΛΕΚΑ ΜΠΛΟΥΖΕΣ	496,00	400,00	96,00
5	30.11.2016	ΤΔΑ .../..	ΜΠΟΥΦΑΝ	486,08	392,00	94,08
6	01.12.2016	ΤΔΑ .../..	ΓΙΛΕΚΑ ΖΑΚΕΤΑ	492,52	397,20	95,32
7	03.12.2016	ΤΔΑ...../..	ΜΠΟΥΦΑΝ	491,04	396,00	95,04
8	06.12.2016	ΤΔΑ .../..	ΓΙΛΕΚΑ ΠΑΝΤΕΛΟΝΙ	484,84	391,00	93,84
9	07.12.2016	ΤΔΑ	ΜΠΟΥΦΑΝ	496,00	400,00	96,00
10	08.12.2016	ΤΔΑ	ΜΠΛΟΥΖΕΣ ΓΙΛΕΚΑ	496,00	400,00	96,00
11	09.12.2016	ΤΔΑ	ΠΟΥΚΑΜΙΣΑ	499,72	403,00	96,72
12	10.12.2016	ΤΔΑ	ΦΟΥΤΕΡ ΜΠΛΟΥΖΕΣ	496,00	400,00	96,00
13	12.12.2016	ΤΔΑ.....	ΖΑΚΕΤΑ ΦΟΡΜΑ	496,00	400,00	96,00
		ΣΥΝΟΛΑ		6.422,20	5.179,20	1.243,00

Σε κανένα από τα παραπάνω στοιχεία δεν αναγράφεται ο τόπος αποστολής, ο τόπος προορισμού και ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου με το οποίο μεταφέρθηκαν τα εμπορεύματα. Όλα τα Τ.Δ.Α .είναι συνολικής αξίας λίγο κάτω από τα 500,00€ για τα οποία δεν απαιτείται η εξόφληση μέσω τραπέζης και φέρουν επάνω την ένδειξη «εξοφλήθη».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 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, 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 επιχείρησής 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. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, με την Πολ. 1071/2015 έγινε δεκτή η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά 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. Σύμφωνα με αυτή: «...Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977

(Κ.Φ.Σ.) όσο και του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν, 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία **νομοτύπως** εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).

Γ. Από το υπό στοιχ. Ια' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η **σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολό τους πραγματικές**, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, 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).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, 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, στην προκειμένη περίπτωση, το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τον εκδότη.

Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία της ατομικής επιχείρησης «.. ... ΤΟΥ» με ΑΦΜ, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την προσφεύγουσα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της

¹ Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013,116/2013, 505/2012,1498/2011 κλπ).

δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, **δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις υπό κρίση συναλλαγές.**

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί περί εσφαλμένης κρίσης της εικονικότητας των συναλλαγών και περί καλοπιστίας και αναγνώρισης των επίμαχων Τ.Π.Υ. ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος και έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών δαπανών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται για την υπ' αριθμ. .../2022 πράξη επιβολής προστίμου.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **26-01-2023** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής
α) της λυθείσας ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «. **ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ:**, και
β) του του ... με **Α.Φ.Μ:** ..., νομίμου εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

1)Επί της υπ' αριθμ. .../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	1.501,96 €	1.501,96 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	375,49 €	375,49 €
Συνολικό ποσό	1.877,45 €	1.877,45 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2)Επί της υπ' αριθμ. .../22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	1.243,00 €	1.243,00 €
Πρόστιμο αρ.58Α Κ.Φ.Δ.	621,50 €	621,50 €
Συνολικό ποσό	1.864,50 €	1.864,50€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

3)Επί της υπ' αριθμ. .../22-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	250,00 €	250,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.