



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/10/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Αριθμός απόφασης: 2754

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 29/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, Τ.Κ., κατά των:

α) με αριθμό/30-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

β) με αριθμό/30-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 30/05/2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ./29-05-2024 ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./30-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 174,62€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού 17,46€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **192,08€**.

Με την υπ' αριθ./30-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 144,51€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού 72,26€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **216,77€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 30/04/2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό/20-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2018.

Απία της έκδοσης της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ.ΕΞ 2024 ΕΜΠ/06-02-2024 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 602,12€, έκδοσης της «.....» με Α.Φ.Μ. και κύρια δραστηριότητα «.....». Για την ως άνω εκδότρια, κατόπιν της εντολής έρευνας – ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κατά τη χρήση 2018 είναι εικονικά.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα «.....» και δευτερεύουσα δραστηριότητα μεταξύ άλλων «.....», την σχετική εντολή ελέγχου, την Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων καθώς και την με αριθμό πρωτ./29-02-2024 πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του φορολογικού έτους 2018.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε θετικά και προσκόμισε στον έλεγχο το τηρούμενο απλογραφικό βιβλίο καθώς και το πρωτότυπο φορολογικό στοιχείο που έλαβε από την «.....» με Α.Φ.Μ....., το οποίο κατασχέθηκε με την υπ' αριθ. /2024 έκθεση κατάσχεσης στοιχείων.

Εκτός του υπ' αριθ. /15-01-2018, Τιμολογίου-Δελτίου Αποστολής, εκδόσεως της ως άνω εταιρείας, προσκομίστηκε συμπληρωματικά στοιχείο της μεταφοράς των εμπορευμάτων, ήτοι η υπ' αριθ. /19-01-2018 φορτωτική της μεταφορικής εταιρείας καθώς και παραστατικό εξόφλησης του ως άνω τιμολογίου μέσω της Η προσφεύγουσα καταχώρησε το επίμαχο τιμολόγιο στο απλογραφικό βιβλίο, στην στήλη «Αγορές εμπορευμάτων», με καθαρή αξία 602,12 ευρώ, ως αγορά προερχόμενη από τον προμηθευτή «.....», με ΑΦΜ.

Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την εκδότρια «.....» η οποία κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χανίων συμπέρανε ότι το επίμαχο φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό ως προς τη συναλλαγή στο σύνολό της.

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

«Η επιχείρησή μας έχοντας έρθει σε επαφή δια ζώσης με τον κύριο στην έδρα μας, προέβη σε παραγγελία ορισμένων εμπορευμάτων τα οποία εν αγνοία μας τιμολογήθηκαν από την με ΑΦΜ και συγκεκριμένα με το με αριθμό / της 15-1/2018 και με συνολική αξία 746,63€.

Τα παραγγελμένα εμπορεύματα μεταφέρθηκαν με το ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ με αριθμό Νο και ημερομηνία 19-01-2018 της μεταφορικής εταιρείας Το επίμαχο παραστατικό της ΕΠΕ με ΑΦΜ, εξοφλήθηκε με τραπεζικό έμβασμα αξίας 746,63€ την 05/02/2018 από τον επαγγελματικό λογαριασμό που τηρεί η εταιρεία μας στην με αριθμό εντολής ΕΤΕ Τα αναφερόμενα εμπορεύματα του της 15-1/2018 παρελήφθησαν καλώς από την εταιρεία μας και πωλήθηκαν λιανικώς ως είδη κατοικίδιων.

Η επιχείρησή μας βάσει της αρ..... /2016 του ΝΣΚ κοινοποιημένης μέσω της ΠΟΛ.1097/2016, επικαλείται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, διότι ενεργούσε σε καλή πίστη αφού η συμφωνία συνάφθηκε με τον πωλητή μη γνωρίζοντας ότι τα εμπορεύματα θα τιμολογηθούν από την Ο εκδότης του επίμαχου παραστατικού είχε ενεργό Ελληνικό ΑΦΜ οπότε ήταν και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, στο ΓΕΜΗ μέρος του σκοπού του είναι «η ανάληψη αντιπροσωπειών βιομηχανικών και εμπορικών οίκων της ημεδαπής ή της αλλοδαπής» και τα στοιχεία του επίμαχου τιμολογίου ήταν ως ορίζονται στις κείμενες διατάξεις των ΕΛΠ.

Δεδομένου η επιχείρησή παρέλαβε τα εμπορεύματα, το παρόν τιμολόγιο αγοράς εμπορευμάτων έχει εξοφληθεί ως έπρεπε με διατραπεζικά μέσα συναλλαγής και τα προϊόντα παρελήφθησαν καλώς μέσω της μεταφορικής εταιρείας, η παρούσα συναλλαγή είναι πραγματική και όχι εικονική όπως έκρινε ο έλεγχος.

Η φορολογική αρχή υιοθετώντας πλήρως το πόρισμα της ΥΕΔΔΕ και μη εξετάζοντας μεμονωμένα την παραπάνω περίπτωση έκρινε την επιχείρησή μας ως λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου ενώ η επιχείρησή μας λειτουργούσε σε καλή πίστη δεδομένου ότι η συμφωνία έγινε με τον κύριο μη γνωρίζοντας ότι ο εκδότης θα είναι η»

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 27 του ν.5104/2024 ορίζεται 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 αρχεία (βιβλία και 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.»

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.5104/2024 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.[...]»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, 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.»

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«4. 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 αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός 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 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. 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 τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν.5104/2024:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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, 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, 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 **ΠΟΛ. 1071/2015** «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», έγινε δεκτό 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. 1097/04.07.2016 «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», έγινε δεκτό ότι:

«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 την από 06/02/2024 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, απόσπασμα της οποίας συμπεριλαμβάνεται στην από 30/04/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. προς διάφορες επιχειρήσεις στη χρήση 2018 είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους (σελ. 9-12 της από 30/04/2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χανίων).

Κατόπιν των ανωτέρω και από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χανίων έγινε αποδεκτό πως τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους, καθώς η εταιρεία δεν είναι συναλλακτικά υπαρκτή και δεν έχει τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί, όπως αυτό προκύπτει απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την «.....» με ΑΦΜ ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, για τη χρήση 2018, συνολικής καθαρής αξίας 602,12€ πλέον Φ.Π.Α. 144,51€.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το ένδικο φορολογικό στοιχείο αφορά σε πραγματική συναλλαγή και ότι τελούσε σε καλή πίστη καθώς σύναψε συμφωνία με τον πωλητή μη γνωρίζοντας ότι τα εμπορεύματα θα τιμολογηθούν από την Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι το κρινόμενο τιμολόγιο εξοφλήθηκε με τραπεζικό έμβασμα από τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, τα εμπορεύματα παρελήφθησαν μέσω της μεταφορικής εταιρείας και πωλήθηκαν λιανικώς ως είδη κατοικίδιων. Επικαλείται επιπλέον την ΠΟΛ. 1097/2016 καθώς και την υπ' αριθ. /2022 Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της προσκομίζει:

α) το από 05/02/2018 αποδεικτικό μεταφοράς σε λογαριασμό τρίτου της και

β) το υπ' αριθ. Β/19-01-2018 τιμολόγιο μεταφοράς της μεταφορικής εταιρείας «..... με ΑΦΜ

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι εξόφληση του υπό κρίση τιμολογίου συνολικής αξίας 746,63€ με τραπεζικό μέσο και η μεταφορά των προϊόντων, τα οποία συνάδουν με την δραστηριότητα της προσφεύγουσας.

Βάσει των ανωτέρω τεκμηριώνεται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και ότι η προσφεύγουσα έδρασε καλόπιστα.

Συνεπώς, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων και οδηγιών της Διοίκησης δύναται η προσφεύγουσα να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2018 και τις φορολογητέες εκροές το εν λόγω τιμολόγιο συνολικής καθαρής αξίας 602,12€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29-05-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση:

Α) της με αριθ./30-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και

Β) της με αριθ./30-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Α) Υπ' αριθ./30-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά φορολογητέων κερδών	602,12 €	0,00
Διαφορά φόρου	174,62 €	0,00
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ.	17,46 €	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	192,08 €	0,00

Β) Υπ' αριθ./30-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Διαφορά φορολογητέων εισροών	602,12 €	0,00
Διαφορά φόρου	144,51 €	0,00
Πρόστιμο του άρθ. 54 του ΚΦΔ	72,26 €	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	216,77 €	0,00

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.