



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

21/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης:

1573

Ταχ. Δ/νση : 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 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. 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)».

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

ε. 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' αριθ. 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 22-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αθηνών, οδός αριθ., κατά α) της με αριθ. /18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01-01-2018 έως 31-12-2018, β) της με αριθ. /18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01-01-2019 έως 31-12-2019, γ) της με αριθ. /18-12-2023

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01-04-2019 έως 30-06-2019 και δ) της με αριθ./18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01-10-2019 έως 31-12-2019 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 26-01-2024 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο 01-01-2018 έως 31-12-2018 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 3.045,77 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.522,89 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 4.568,66 €.

β) Με την υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο 01-01-2019 έως 31-12-2019 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά πιστωτικού υπολοίπου φόρου ύψους 1.554,07 €.

γ) Με την υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο 01-04-2019 έως 30-06-2019 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 1.554,07 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 777,04 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 2.331,11 €.

δ) Με την υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη επιβολής προστίμου για την φορολογική περίοδο 01-10-2019 έως 31-12-2019 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 4.467,59 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 2.233,80 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 6.701,39 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ./20-10-2023 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων εισοδήματος (ν. 4172/2013), Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019. Ο προσφεύγων, κατά τα υπό κρίση έτη είχε έδρα στην Αθήνα επί της οδού και κύρια δραστηριότητα «.....».

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε α) το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1ΑΤ ΕΞ 2023/07-07-2023 (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΦΟΜΕΠ/18-07-2023) έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε η από 02-06-2023 Πληροφοριακή έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής (Υποδ/νση) περί αποδοχής εικονικών τιμολογίων για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και β) το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023/17-10-2023 (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΦΟΜΕΠ ΕΜΠ/23-07-2023) έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε η από 29-09-2023 Πληροφοριακή έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής (Υποδ/νση) περί αποδοχής εικονικών τιμολογίων για το φορολογικό έτος 2018. Σύμφωνα με τα ως άνω ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2018 έλαβε από διάφορες οντότητες 46 τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 18.416,10 € πλέον ΦΠΑ 4.419,85 €, ήτοι συνολικής αξίας 22.835,95 € και στο φορολογικό έτος 2019 έλαβε από διάφορες οντότητες 37 τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 21.026,00 € πλέον ΦΠΑ 4.696,24 €, ήτοι συνολικής αξίας 25.722,24 € τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Επιπλέον, βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Για το φορολογικό έτος 2018 δεν προσκομίστηκε τιμολόγιο καθαρής αξίας 750,00 € πλέον ΦΠΑ 180,00 €,
- Για το φορολογικό έτος 2019 δεν προσκομίστηκε τιμολόγιο καθαρής αξίας 10.685,53 € πλέον ΦΠΑ 1.703,57 €.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορά στην αξία των φορολογητέων εισροών ύψους 19.160,10 €.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. πρωτ. /17-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρων 28 & 62 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές με αριθ. /....., και προσωρινές πράξεις προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις του. Ο προσφεύγων, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. /06-12-2023 υπόμνημά του, ωστόσο ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς του ισχυρισμούς και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 18-12-2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - παραβίασης του άρθρου 17 του ΚΔΔ-Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.** Εν προκειμένω, η έκθεση ελέγχου πάσχει από πλημμελή αιτιολογία. Η Διοίκηση έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές χωρίς να αιτιολογείται η κρίση των ελεγκτών και χωρίς να παρατίθεται κάποιο πραγματικό δεδομένο ή αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις προμηθεύτριες εταιρείες από το οποίο να προκύπτει η παράνομη συμπεριφορά της δικής του επιχείρησης. Η Φορολογική αρχή ανατιολογήτα δεν εκπίπτει δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί για το καλό της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.
- **Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.** Εν προκειμένω, καταλογίζεται στον ίδιο υπέρογκο ποσό για παραβάσεις που ούτε αιτιολογούνται ούτε αποδεικνύονται, ενώ ο ίδιος έχει ήδη φορολογηθεί για τον εν λόγω εισόδημα.

- Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση. Εν προκειμένω, δεν προκύπτει από πουθενά η τέλεση της φερόμενης ως λήψης εικονικών τιμολογίων, αντιθέτως η Διοίκηση μεταφέρει στον ίδιο το βάρος της απόδειξης της μη εικονικότητας των τιμολογίων.
- Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης- Ανυπαρξία δόλου- Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας. Ο ίδιος καλόπιστα συναλλάχθηκε με την προμηθεύτριας επιχειρήσεις και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να γνωρίζει οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα αυτών. Ο ίδιος νόμιμα παρέλαβε τα επίμαχα εμπορεύματα, τα οποία μεταφέρθηκαν στην επιχείρησή του με μεταφορική εταιρεία και εν συνεχεία έλαβε και τα αντίστοιχα παραστατικά προβαίνοντας νόμιμα στην εξόφλησή τους.

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, 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, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...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 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 65 του ΚΦΔ 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, 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 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 πραγματοποίησής 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 το άρθρο 32 του ν. 2859/2000:

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε α) το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1ΑΤ ΕΞ 2023/07-07-2023 (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΦΟΜΕΠ/18-07-2023) έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε η από 02-06-2023 Πληροφοριακή έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής (Υποδ/νση) περί αποδοχής εικονικών τιμολογίων για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και β) το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023/17-10-2023 (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΦΟΜΕΠ ΕΜΠ/23-07-2023) έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε η από 29-09-2023 Πληροφοριακή έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής (Υποδ/νση) περί αποδοχής εικονικών τιμολογίων για το φορολογικό έτος 2018. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα ως άνω ο προσφεύγων έλαβε για το φορολογικό έτος 2018 τα κάτωθι:

Α/Α	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1			32	12.821,70	3.077,21	15.898,91
2			6	2.399,20	575,80	2.975,00
3			8	3.195,20	766,84	3.962,04
ΣΥΝΟΛΟ			46	18.416,10	4.419,85	22.835,95

Για το φορολογικό έτος 2019 έλαβε τα κάτωθι:

Α/Α	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1			35	14.026,00	3.366,24	17.392,24
2			2	7.000,00	1.330,00	8.330,00
ΣΥΝΟΛΟ			37	21.026,00	4.696,24	25.722,24

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι ο ίδιος καλόπιστα συναλλάχθηκε με τις εκδότριες εταιρείες και προέβη σε νόμιμη εξόφληση των υπό κρίση παραστατικών. Επιπλέον ότι ο έλεγχος βασιζόμενος σε υποθετικούς συλλογισμούς και όχι σε πραγματικά δεδομένα προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων σε κανένα στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε παραστατικά εξόφλησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων αλλά ούτε και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο όπως το σύνολο των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, συσχέτιση των εμπορευμάτων με απεικόνιση στο βιβλίο απογραφής, παραστατικά μεταφοράς των εμπορευμάτων, που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται επίσης έλλειψη ειδικούς, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία του ίδιου. Επιπλέον, ότι η Φορολογική Αρχή αναιτιολόγητα δεν εκπίπτει δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί για το καλό της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τους εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στην έκθεση ελέγχου, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Ο έλεγχος, προχώρησε στις διαπιστώσεις με βάση κάθε στοιχείο που είχε στην διάθεσή του, ήτοι τις ηλεκτρονικά υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας ΦΠΑ, τις υποβληθείσες ΜΥΦ καθώς και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, από τις οποίες προέκυψε αδιαμφισβήτητα, αιτιολογημένα και εμπεριστατωμένα η εικονικότητα των συναλλαγών. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά παραστατικά προκειμένου να αιτιολογηθεί η σχετική εγγραφή στα τηρηθέντα βιβλία, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθ. 32 του ν. 2859/2000.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 18-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.και την επικύρωση α) της με αριθ. /18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01-01-2018 έως 31-12-2018, β) της με αριθ. /18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01-01-2019 έως 31-12-2019, γ) της με αριθ. /18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01-04-2019 έως 30-06-2019 και δ) της με αριθ. /18-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01-10-2019 έως 31-12-2019 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ως κάτωθι:

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

Α) Υπ' αριθ. /18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.- Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου	3.045,77 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	1.522,89 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.568,66 €

Β) Υπ' αριθ. /18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.- Φορολογική περίοδος από 01-01-2019 έως 31-12-2019:

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου φόρου	1.554,07 €
------------------------------------	------------

Γ) Υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.- Φορολογική περίοδος από 01-04-2019 έως 30-06-2019:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου	1.554,07 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	777,04 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.331,11 €

Δ) Υπ' αριθ./18-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.- Φορολογική περίοδος από 01-10-2019 έως 31-12-2019:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου	4.467,59 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	2.233,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.701,39 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.