



Αθήνα, 17-5-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1500

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας στο Αττικής επί της οδού, κατά της με αριθ. /21-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και της με αριθ. /21-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /21-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και την με αριθ. /21-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 21-12-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, 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 την με αριθ./**21-12-2023** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 3.076,66€, πλέον προστίμου αρθ. 58 ΚΦΔ ύψους 1.538,33€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 112,02€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **4.727,01€**.

-Με την με αριθ./**21-12-2023** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 5.400,96€, πλέον προστίμου αρθ. 58Α ΚΦΔ ύψους 2.700,48€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **8.101,44€**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και Ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το φορολογικό έτος 2017 δυνάμει της υπ' αριθμ./**31-10-2023** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ./**2023 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ**, το οποίο διαβιβάσθηκε στο αρμόδιο 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ την 20-3-2023, με συνημμένη την Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/14 (ΕΛΠ), Ν.4174/13 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά στην επιχείρηση με την επωνυμία «..... **Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ.**, με αντικείμενο εργασιών «.....», σύμφωνα με την οποία από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε σε διάφορες οντότητες, οκτακόσια δεκατέσσερα (814) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **3.105.529,07€ πλέον Φ.Π.Α. 746.501,70€**. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος «.....» με αντικείμενο εργασιών «.....».

Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου από το αρμόδιο 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε ότι η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017 από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. **τέσσερα (4) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 22.504,00€ πλέον ΦΠΑ 5.400,96€** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2 και 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ.1 του αρθ.13 του ΚΦΔ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Ακυρότητα διοικητικής πράξης προσδιορισμού φόρου λόγω ελλιπούς αιτιολόγησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου.
2. Καλόπιστος λήπτης-παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13 του ΚΦΔ**, 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, με το **άρθρο 23 του ΚΦΔ** 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 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, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)**, 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. [...]

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, 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 (άρθρο 79 παρ. 4 του νέου 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, 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 αντισυμβαλλομένου 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).

Επειδή όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την **με αρ. 1404/2015 Απόφαση του ΣΤΕ :**

«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 με αρ. **1238/2018 Απόφαση του ΣΤΕ**, 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 22 του ν. 4172/2013** 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 συνήθειες 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 τις διατάξεις του **αρθ. 32 του Ν.2859/00 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι: «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,...

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/2015** «Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1097/2016** 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» : .

«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 τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ «Επαρκής αιτιολογία»(άρθρου 76 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή,

ειδική και επαρκή για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ΚΦΔ (αρθ. 72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ): «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 φόρου.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από 21-12-2023 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), ΦΠΑ (Ν.2859/00) και Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και του συνημμένου σε αυτές με αρ. πρωτ./2023 Πληροφοριακού Δελτίου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. με αντικείμενο εργασιών «.....», προέκυψε ότι η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση κατά το ελεγχόμενο έτος 2017 έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 22.504,00€ πλέον ΦΠΑ 5.400,96€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, ήτοι για ανύπαρκτες συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2 και 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της παρ.1 του αρθ.13 του ΚΦΔ.

Επειδή σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών και τη συνημμένη σε αυτό Έκθεση Ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/2014) & ΚΦΔ (Ν.4987/2022) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ , από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε για την ως άνω εκδότρια επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε προς διάφορες οντότητες οκτακόσια δεκατέσσερα (814) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 3.105.529,07€ πλέον Φ.Π.Α. 746.501,70€. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/2014) & ΚΦΔ (Ν.4987/2022) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, απόσπασμα της οποίας παρατίθενται αυτούσιο στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτών, για την επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

► Εκτός από την τακτική των πολλών δηλωθεισών διευθύνσεων ως επαγγελματική έδρα προκύπτει ξεκάθαρα η πρόθεση της ελεγχόμενης να μην εντοπισθεί ποτέ από την φορολογική αρχή ώστε να μην θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για την ορθή διαπίστωση των συναλλαγών της, η ελεγχόμενη με ΑΦΜ όρισε ως Διαχειριστή τον όπου σύμφωνα με τη Διεύθυνση Ασφάλειας Αττικής εμφανίζεται στα αρχεία τους ως άστεγος και με απολεσθέντα Α.Δ.Τ. χωρίς όμως να δηλωθεί.

► Σε ότι αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, από ενάρξεως της υπέβαλλε ανακριβή δήλωση το 2016 (χρήση 2015) , το 2017 (χρήση 2016) ενώ ΔΕΝ ΥΠΕΒΑΛΛΕ για τα φορολογικά έτη 2017 – 2018, σε ότι δε αφορά τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., υπέβαλλε πιστωτικές στις χρήσεις 2015-2016-2017 και 2018 μηδενικές.

► Τα φορολογικά έτη 2015 έως 2018, οι αγορές και οι πωλήσεις της οντότητας με ΑΦΜ έχουν όπως αναλυτικά περιγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί όπως τα εν λόγω προκύπτουν από δηλώσεις τρίτων – αντισυμβαλλομένων

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
2015	173.838,87 €	162.471,00 €
2016	10.000,00 €	465.383,30 €
2017	124.481,28 €	3.068.575,58 €
2018	0,00 €	39.820,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	308.320,15€	3.736.249,88 €

► Από τις αγορές, το γεγονός ότι δεν απασχολεί προσωπικό και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι η ελεγχόμενη με ΑΦΜ δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

► Το πλήθος των αγορών βάσει των στοιχείων που άντλησε ο έλεγχος από το σύστημα elenxis και taxis αφορούν προσωπικές ανάγκες (είδη υγιεινής διατροφής-είδη γυμναστηρίου) μη σχετικές με την δραστηριότητα της.

► Η δυσαναλογία αγορών – πωλήσεων της οντότητας με ΑΦΜ καθώς και η μη υποβολή δηλώσεων στη φορολογική αρχή είναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.

► Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ προκύπτει η ελεγχόμενη με ΑΦΜ δεν απασχολούσε προσωπικό.

► Η έκδοση επιταγών από τρίτα πρόσωπα μη συναλλασσόμενα με την ελεγχόμενη, με τελικό αποδέκτη την και εισπράξαντα τον κο καθώς και οι χρεοπιστώσεις την ίδια ημερομηνία στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, υποδηλώνουν την πρόθεση να καλύψει εξοφλήσεις μέσω τραπεζικού συστήματος από διάφορους τρίτους, γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές.

Επειδή, από τις από 21-12-2023 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), ΦΠΑ (Ν. 2859/00) και Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. με αρ. πρωτ. /2023 δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και την συνημμένη σε αυτό σχετική έκθεση ελέγχου ΕΛΠ &

ΚΦΔ για την εκδότρια εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς από τον έλεγχο τόσο η συναλλακτική ανυπαρξία της ως άνω εκδότριας εταιρείας όσο και η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από την προσφεύγουσα εταιρεία κατά το έτος 2017 των κρινόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εκδότρια εταιρεία δεν είχε τη δυνατότητα, ήτοι την υποδομή, τις απαιτούμενες αγορές, το προσωπικό κλπ, προκειμένου να διενεργήσει τις συναλλαγές που φέρεται να διενεργεί.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα προβάλλει τον ισχυρισμό που είχε προβάλλει και κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ήτοι ότι το πόρισμα του ελέγχου περί εικονικότητας των τιμολογίων είναι πλημμελώς αιτιολογημένο και ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές, όπως αποδεικνύεται από τα αποδεικτικά πληρωμής και τα αντίγραφα των αδειών κυκλοφορίας των οχημάτων ιδιοκτησία τους καθώς και από τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις τοποθετήσεις των επίμαχων αγορασθέντων ανταλλακτικών. Περαιτέρω επικαλείται με την παρούσα ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη λήψη των κρινόμενων τιμολογίων.

Επειδή ωστόσο η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων δεν αποδεικνύει, άνευ ετέρου, την πραγματοποίηση των κρινόμενων συναλλαγών ενώ όπως προκύπτει από την 25-1-2024 έκθεση απόψεων του 4ου ΕΛΚΕ επί της παρούσας προσφυγής, στα επικαλούμενα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δεν αναγράφονται αφενός οι αριθμοί κυκλοφορίας των οχημάτων επί των οποίων αυτές παρασχέθηκαν, πλην αυτών (τιμολογίων) που αφορούν σε εργασίες πλυσίματος οχήματος, οι οποίες όμως δε σχετίζονται με τις υποτιθέμενες εργασίες τοποθέτησης ανταλλακτικών, τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η αρμόδια ελεγκτική αρχή απέδειξε, ως έχουσα κατ' αρχήν το βάρος της απόδειξης, με τρόπο αδιαμφισβήτητο και πλήρως αιτιολογημένο την συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας εταιρείας και την εικονικότητα στο σύνολό τους των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων ενώ η προσφεύγουσα τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, δεν προσκομίζει, ανταποδεικτικά, στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών όσο και την επικαλούμενη καλοπιστία της κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και σε κάθε περίπτωση στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί περί ύπαρξης καλής πίστης καθώς και παράνομης αντιστροφής του βάρους απόδειξης τυγχάνουν απορριπτέοι .

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος με επαρκή στοιχεία, και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστική αιτιολογία κατ' άρθρο 64 του ΚΦΔ (νυν 76 του νέου ΚΦΔ), στοιχειοθετεί πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση περί ανακρίβειας των δηλώσεων Εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω λήψεως τεσσάρων (4) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 21-12-2023 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί πλημμελούς αιτιολογίας δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής **19-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την **επικύρωση** της με αριθ. /21-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και της με αριθ. /21-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Φορολογικό έτος/Φορολογική περίοδος 2017

-Υπ' αρ. /21-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Σύνολο φόρου για καταβολή: **4.727,01€**

-Υπ' αρ. /20-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Σύνολο φόρου για καταβολή: **8.101,44€**

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών¹

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.