



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03-02-2025

Αριθμός απόφασης: 188

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09-10-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου περιοχής
κατά:

α) της υπ' αριθμ./2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και

β) της υπ' αριθμ./2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09-10-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου 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:

A. Με την υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ποσού 28.441,52 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 14.220,76 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.614,34€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **48.276,62 €**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον, από τον διενεργηθέντα, από την Δ.Ο.Υ. Ρόδου, φορολογικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2018 έλαβε: 1) οκτώ (8) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 43.800,00€ και αξίας Φ.Π.Α. 10.512,00€ που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «» με ΑΦΜ: και 2) δύο (2) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 46.110,00€ και αξίας Φ.Π.Α. 11.066,40€ που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «» με ΑΦΜ:, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) (πρώην του άρθρου 66 παρ. 5 . 4987/2022) και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της ως άνω δαπάνες με συνέπεια τη μείωση των φορολογητέων κερδών της κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. β του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

B. Με την με υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, Φ.Π.Α. ποσού 21.260,42€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 10.630,21€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **31.890,63€**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθόσον από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα ως άνω αναφερόμενα εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου , κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου, που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 09-09-2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της ίδιας φορολογικής αρχής.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν: α) το με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2023 (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ρόδου/22-11-2023) και β) το με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2023 (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ρόδου/12-10-2023) Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας «Καταλύματα διακοπών και άλλα καταλύματα σύντομης διαμονής», δυνάμει της υπ' αριθμ./11-03-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και την αναστολή της πληρωμής των καταλογισθέντων ποσών, σύμφωνα με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 72 του ν. 5104/2024, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια, ήταν απολύτως αληθείς καθώς αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του ίδιου και των εκδοτριών οντοτήτων, έτσι όπως περιγράφεται στα εν λόγω τιμολόγια. Τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν για πραγματικές συναλλαγές στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, τα οποία νομίμως ζητήθηκαν και ελήφθησαν από τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι όλα τα αναγραφέντα στα επίμαχα τιμολόγια είδη τα μετέφερε ο ίδιος με τα δικά του μεταφορικά μέσα (βυτιοφόρα) και η τοποθέτηση των εν λόγω ανταλλακτικών πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο και υπάλληλό του χωρίς την ανάγκη συνδρομής συνεργείων ενώ τα εν τιμολόγια εξοφλήθηκαν με νόμιμα τραπεζικά μέσα.

2) Ως λήπτης των επίμαχων τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη, ως επιμελής συναλλασσόμενος, ως προς το πρόσωπο των εκδοτριών επιχειρήσεων, καθόσον οι τελευταίες ήταν φορολογικώς και συναλλακτικά υπαρκτά πρόσωπα.

Ο προσφεύγων, προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή και επικαλείται, διάφορα δικαιολογητικά έγγραφα και φωτογραφίες όπως αυτά αναφέρονται στην σελίδα 14 της ενδικοφανούς προσφυγής. (φωτογραφίες αποθήκης εργαλείων συνεργείου, φωτοαντίγραφα τραπεζικών καταβολών, φωτογραφίες αποθηκευτικών χώρων φορτηγών κ.λ.π).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 63) ορίζεται ότι,

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης.....

4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή, και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παρ. 3. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της: α) αν η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο, β) αν πιθανολογεί την ευδοκίμηση της ενδικοφανούς προσφυγής. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου....»

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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 τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« 5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

« Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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 άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

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

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

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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, να 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 να 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 (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), 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 64) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) 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, εν προκειμένω, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων που έλαβε από την «» με ΑΦΜ: και «» με ΑΦΜ:, στις με ημερομηνία θεώρησης 09-09-2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι οι ως άνω εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες και επομένως δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και αυτά είναι εικονικά καθώς αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους. Αντικείμενο της αναγραφόμενης στα ως άνω τιμολόγια συναλλαγής ήταν πώληση στον προσφεύγοντα ανταλλακτικών (αμορτισέρ, σούστες, ποδοβαλβίδες άξονες ζάντες ελαστικά, κ.λπ.) την κρινόμενη φορολογική περίοδο 2018.

Ειδικότερα, ως προς ως άνω εκδότρια εταιρεία «» με ΑΦΜ:, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην ως άνω εκδότρια για το φορολογικό έτος 2018, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2023 Πληροφοριακό Δελτίο (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ρόδου/22.11.2023) μαζί με την από 10.07.2023 Έκθεση ελέγχου-έρευνας για εν λόγω εκδότρια διαπιστωθήκαν τα εξής :

- 1) Ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση και υλικοτεχνική υποδομή. Κατά τον διενεργηθέντα μερικό επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη ουδέποτε διατήρησε επαγγελματική εγκατάσταση στη σχετικώς δηλωθείσα ενώπιον της Φορολογικής Αρχής διεύθυνση, επί της οδού Αβέρωφ αρ. 3 στην Αθήνα.
- 2) Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και εκδοθέντων - ληφθέντων φορολογικών στοιχείων).
- 3) Ανεπαρκές απασχολούμενο προσωπικό που απαιτείτο για τη διενέργεια του όγκου των συναλλαγών αφού όπως προέκυψε από το έγγραφο της Κεντρικής Υπηρεσίας του ΕΦΚΑ αλλά και του σώματος επιθεώρησης εργασίας (Σ.Ε.Π.Ε.) βρέθηκε ως απογεγραμμένη εργοδότης για δύο υπαλλήλους γραφείου.
- 4) Δεν έχει στην κατοχή της οχήματα.
- 5) Μη πραγματοποίηση προμηθειών-αγορών εμπορευμάτων. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών διαπιστώθηκε η ανυπαρξία αγορών αφού οι φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα κυρίως προμηθευτή του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
- 6) Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου διαπιστώθηκε ότι έχει στην κατοχή της έναν τραπεζικό λογαριασμό στην Από την επισκόπηση των κινήσεων αυτού διαπιστώθηκε ότι για την εξόφληση των τιμολογίων στις περισσότερες περιπτώσεις γίνονταν καταθέσεις χρημάτων, τα οποία και αναλαμβάνονταν αμέσως, προκειμένου να νομιμοποιηθούν οι συναλλαγές που φέρεται ότι διενεργούσε.
- 7) Ανακριβής υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ.

Επιπλέον, ως προς την εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην ως άνω εκδότρια για το φορολογικό έτος 2018, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2023 Πληροφοριακό Δελτίο (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ρόδου/12-10-

2023) μαζί με την από 12.07.2023 Έκθεση ελέγχου-έρευνας, διαπιστώθηκαν για την για εν λόγω εκδότρια διαπιστωθήκαν τα εξής :

- 1) Ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση και υλικοτεχνική υποδομή. Από επιτόπιο έλεγχο που έγινε από συνεργείο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, δεν προέκυψε να λειτουργεί η επιχείρηση αυτή στην διεύθυνση που δηλώθηκε.
- 2) Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και εκδοθέντων - ληφθέντων φορολογικών στοιχείων).
- 3) Ανύπαρκτη υλικοτεχνική υποδομή δυνάμει του οποίου θα μπορούσε η οντότητα να εξυπηρετεί τις λειτουργικές της ανάγκες είτε την μεταφορά του προσωπικού της.
- 4) Δεν απασχολούσε προσωπικό. Σύμφωνα με σχετική ενημέρωση του ΕΦΚΑ δεν έχει απασχολήσει-διαθέσει προσωπικό προς άλλες επιχειρήσεις αν και εμφανίζεται να διενεργεί πλήθος συναλλαγών με έκδοση τιμολογίων, εντούτοις δεν φέρεται στις καταστάσεις του ΕΦΚΑ να έχει απασχολήσει - διαθέσει σε άλλες επιχειρήσεις έστω και έναν εργαζόμενο.
- 5) Μη υφιστάμενες αγορές-δαπάνες-έξοδα.
- 6) Αν και κλήθηκε με την με αριθμό/16-04-2021 έγγραφη Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχεία ή αποδείξεις είσπραξης, τραπεζικά έγγραφα κλπ) που να αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε.

Επειδή, ως προς τις επίμαχες συναλλαγές, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν τα κάτωθι:

1) Ως προς τα εννέα (9) γραμμάτια είσπραξης της Τράπεζας με ημερομηνία έκδοσης από 24-9-2018 έως 21-12-2018 και δικαιούχο την εκδότρια οντότητα «» που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο όπως αυτά διαλαμβάνονται στις σελ. 13 και 14 της ως άνω οικείας έκθεσης ελέγχου, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της εκδότριας οντότητας από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε ότι για τα ποσά που κατατίθενται γίνονται άμεσα αναλήψεις μετρητών πολλές φορές ακόμη και την ίδια ημέρα. Η ανωτέρω πρακτική συνηθίζεται στην ανακύκλωση χρηματικού ποσού από τα εμπλεκόμενα φυσικά πρόσωπα για την εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής μεγάλου πλήθους τιμολογίων προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές

2) Σε ότι αφορά το δελτίο κατάθεσης της για την εξόφληση του με αριθμ. ΤΔΑ της εκδότριας οντότητας «.....» ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο φερόμενος λογαριασμός «.....» με επωνυμία πελάτη «.....» δεν συμπεριλαμβάνεται στους λογαριασμούς που διαπιστώθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, Αττικής ότι ανήκουν στον μοναδικό εταίρο και διαχειριστή της ανωτέρω οντότητας «

3) Αν και ο προσφεύγων κλήθηκε από τον έλεγχο να προσκομίσει φορτωτικές για την μεταφορά των αναγραφόμενων στα επίμαχα τιμολόγια ειδών από την έδρα των προμηθευτών στην έδρα του Ιδίου αυτό δεν κατέστη δυνατό ισχυριζόμενος ότι όλα τα αναγραφέντα στα τιμολόγια είδη τα μετέφερε ο ίδιος με τα δικά του μεταφορικά μέσα (βυτιοφόρα).

4) Ο έλεγχος κάλεσε τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από τα συνεργεία που συνεργάστηκε για την τοποθέτηση των ανταλλακτικών που φέρεται να προμηθεύτηκε με τα επίμαχα τιμολόγια πλην όμως ο προσφεύγων ουδέν προσκόμισε ισχυριζόμενος ότι η τοποθέτηση των εν λόγω ανταλλακτικών στα φορτηγά ιδιοκτησίας του, έγινε από τον ίδιο και ένα υπάλληλό του.

5) Από δειγματοληπτικό έλεγχο στις λοιπές δαπάνες του προσφεύγοντος ο έλεγχος διαπίστωσε την προμήθεια ανταλλακτικών από ντόπιες επιχειρήσεις (..... ΑΦΜ και - ΑΦΜ) καθώς και τη λήψη τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που αφορούν αυτά τα ανταλλακτικά.

Επειδή, ο προσφεύγων, ούτε στον έλεγχο ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή του απέδειξε τους ως άνω ισχυρισμούς του περί μεταφοράς και τοποθέτησης με ίδια μέσα των ανταλλακτικών που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια, δεδομένου όγκου και της φύσης τους (αμορτισέρ, σούστες, ποδοβαλβίδες άξονες ζάντες ελαστικά, κ.λπ.) που απαιτούν κατάλληλα μεταφορικά μέσα για την μεταφορά τους και κατάλληλες εγκαταστάσεις και εξειδικευμένο προσωπικό για την τοποθέτησή τους.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

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 των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, οι ως άνω εκδότριες φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτες, και δεν διαθέτουν τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων άνω λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της λήπτριας ατομικής επιχείρησης του και των φερόμενων ως εκδοτών εταιρειών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της εν λόγω λήπτριας ατομικής επιχείρησης του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί του αντιθέτου, είναι **αβάσιμος**.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν όντως εικονικά και πάλι πρέπει να απαλλαγεί από την καταβολή των καταλογισθέντων φόρων διότι τελούσε σε καλή πίστη, από τ' ανωτέρω προκύπτει ότι 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. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο προσφεύγων οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι εκδότριες επιχειρήσεις των εικονικών τιμολογίων, ήταν φορολογικώς υπαρκτές πλην όμως συναλλακτικώς ανύπαρκτες, καθώς δεν μπορούσαν να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και ως εκ τούτου τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο τους και ως προς τη συναλλαγή. Επιπλέον, 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 την εκδότρια των τιμολογίων.

Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές στο σύνολο τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τις εκδότριες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει ν' απορριφθεί ως **αβάσιμος**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 09-09-2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09-10-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2018

Α . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	28.441,52€	28.441,52€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	14.220,76€	14.220,76€
Ειδική εισφορά Αλληλεγγύης	5.614,34€	5.614,34€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	48.276,62€	48.276,62€

(αριθμ. πράξης/2024)

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	21.260,42€	21.260,42€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	10.630,21€	10.630,21€
Σύνολο φόρου για καταβολή	31.890,63€	31.890,63€

(αριθμ. Πράξης/2024)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.