



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/02/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 190

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 382

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 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 από 15/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, διεύθυνση ΤΚ
....., κατά των:

- Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ
- Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ
- Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2018 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ
- Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2019 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ

και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, 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' αριθμ./13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 144.723,17 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 72.361,59 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 24.608,44 ήτοι σύνολο 241.693,20 €.

Με την υπ' αριθμ./13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 24.577,73 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 12.288,87 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.759,58 ήτοι σύνολο 40.696,18 €.

Με την υπ'αριθμ./13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2018 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 5.086,27 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.543,13€, ήτοι σύνολο 7.629,40 ευρώ.

Με την υπ'αριθμ./13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2019 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 29.567,96 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 14.783,99 €, ήτοι σύνολο 44.351,95 ευρώ.

Ο προσφεύγων διατηρεί επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....» και τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία της υπ' αριθμ/2024 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Αφορμή του ελέγχου στάθηκε το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ 19/05/2023 έγγραφο του 1ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής με το οποίο διαβιβάστηκε στο ΚΕΦΟΜΕΠ Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «» ΑΦΜ για την χρήση 2018 συνολικά είκοσι έξι (26) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές, καθαρής αξίας 190.808,57 € πλέον 45.794,05€ Φ.Π.Α κατά παράβαση των άρθρων 1,3,5,8,9,15 παρ2 ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του άρθρου 79 παρ 5. Ν 5104/2024 (Κ.Φ.Δ)

Επίσης για την χρήση 2019 βάσει του με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/04/2024 εγγράφου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής διαβιβάστηκε στο ΚΕΦΟΜΕΠ, Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, με βάση την οποία ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «» ΑΦΜ συνολικά τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές, καθαρής αξίας 20.000,00 € πλέον 4.800,00€ Φ.Π.Α κατά παράβαση των άρθρων 1,3,5,8,9,15 παρ2 ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του άρθρου 79 παρ 5. Ν 5104/2024 (Κ.Φ.Δ)

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις ανωτέρω εκθέσεις της ΥΕΔΔΕ, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό έλεγχο φορολογικών ετών, τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος καθώς και τα έγγραφα υπομνήματα επί του αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν 4987/2022 και του σημειώματος διαπιστώσεων προσδιόρισε τα κάτωθι:

Φορολογία εισοδήματος – Φορολογικό έτος 2018

α) Ποσά που δεν εκπίπτουν βάσει των άρθρων 21,22,23 του ν 4172/2013

ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	190.808,57	
ΑΓΟΡΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΙΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΜΕΣΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	261.837,69	
ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ		452.646,26
ΕΝΟΙΚΙΑ	0	
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	3.889,61	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΩΡΙΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΜΕΣΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	5.889,00	
ΛΟΙΠΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ		9.778,61
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟΝ		462.424,87

β) Ποσά του άρθρου 21 παρ.4 Ν.4172/2013 (ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ): 60.528,52 ευρώ

Φορολογία εισοδήματος - Φορολογικό έτος 2019

α) Ποσά που δεν εκπίπτουν βάσει των άρθρων 21,22,23 του ν 4172/2013

ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	20.000,0	
ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ		20.000,00
ΕΝΟΙΚΙΑ	0	
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	32.789,37	
ΛΟΙΠΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ		32.789,37
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟΝ		52.789,37

β) Ποσά του άρθρου 21 παρ.4 Ν.4172/2013 (ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ): 12.500,00 ευρώ

Επίσης στην φορολογία ΦΠΑ ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές ως τις δηλωθείσες, αναπροσάρμοσε την αξία των φορολογητέων εισροών των ετών 2018 και 2019 βάσει των ευρημάτων του ελέγχου και προέκυψε διαφορά φορολογητέων εισροών ύψους 190.788,60 ευρώ και φόρου εισροών ύψους 45.794,05 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2018 και διαφορά φορολογητέων εισροών ύψους 20.000,00 ευρώ, φόρου εισροών ύψους 4.800,00 ευρώ και διαφορά ύψους 40.708,10 ευρώ από το πιστωτικό υπόλοιπο του προηγούμενου έτους, για το φορολογικό έτος 2019.

Στην συνέχεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι :

1. Η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των συναλλαγών, οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, ο ίδιος ήταν καλόπιστος και δε κάθε περίπτωση οι συναλλαγές θα πρέπει να κριθούν εικονικές μόνο ως το πρόσωπο του εκδότη και όχι και ως προς την συναλλαγή.
2. Δεν υπάρχει αυτοτελής έκθεση ελέγχου ΦΠΑ.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «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, σύμφωνα με το άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ:

«.....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.».

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, 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, 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) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση περιόδους:

«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 το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση περιόδους:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

.....»

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 αλλά 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 το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι τα 26 φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση του ΑΦΜ προς τον προσφεύγοντα κατά το φορολογικό έτος 2018, συνολικού ποσού 190.808,57 ευρώ πλέον ΦΠΑ 45.794,03 ευρώ είναι εικονικά στο σύνολο τους. Η εικονικότητα αποδείχθηκε τόσο με βάση την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και με τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ. Ειδικότερα από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψαν τα κάτωθι:

- η συγκεκριμένη επιχείρηση είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη, δεν υποβάλλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος, δεν διαθέτει επαγγελματικές εγκαταστάσεις.
- όλες οι αγορές της προέρχονται από την επιχείρηση «.....» οποία είναι επίσης εκδότρια εικονικών στοιχείων.
- Ο έχει αποβιώσει από το 2014.

Επιπλέον από τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ στο Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών του προσφεύγοντος δεν προκύψαν τραπεζικές κινήσεις (χρεώσεις) προς την επιχείρηση και ούτε μπόρεσαν να συσχετισθούν τα παραπάνω τιμολόγια με αντίστοιχες χρεώσεις του ελεγχόμενου.

Επειδή, ομοίως, ο έλεγχος έκρινε ότι τα 4 φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση του ΑΦΜ προς τον προσφεύγοντα κατά το φορολογικό έτος 2019, συνολικού ποσού 20.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4.800,00 ευρώ, είναι εικονικά στο σύνολο τους. Η εικονικότητα αποδείχθηκε τόσο με βάση την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και με τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ. Ειδικότερα από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψαν τα κάτωθι:

- Ανεπαρκής επαγγελματική εγκατάσταση καθώς η επιχείρηση KARIMI NESAM δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην έδρα της επιχείρησης.
- Ανεπαρκές προσωπικό όπως προκύπτει και από τα ηλεκτρονικά αρχεία του Ε.Φ.Κ.Α.
- Ανύπαρκτες επαγγελματικές Δαπάνες (ενοίκια Δ.Ε.Η κλπ)
- Ελλιπής ως ανύπαρκτη οικονομική οργάνωση.
- Μη πραγματοποίηση προμηθειών αγοράς εμπορευμάτων και πρώτων υλών.
- Εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και είσπραξη της πλειοψηφίας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εκτός τραπεζικού συστήματος.
- Δεν διαθέτει δικά της μεταφορικά μέσα, σχεδόν ολοκληρωτική απουσία παραστατικών διακίνησης, καθώς διακινεί μεγάλο όγκο εμπορευμάτων.
- Δεν ανταποκρίνεται σε αιτήματα της φορολογικής αρχής, για παροχή στοιχείων και πληροφοριών.
- Ελλιπής τήρηση φορολογικών υποχρεώσεων.
- Ανάληψη μετρητών και κατάθεση σε λογαριασμούς πελατών από πρόσωπα άσχετα με την επιχείρηση.
- Τραπεζικές Συναλλαγές με επιχειρήσεις έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων οι οποίες είναι άσχετες με την επιχείρηση.

Επιπλέον από τον έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ στο Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών του προσφεύγοντος δεν προκύψαν τραπεζικές κινήσεις (χρεώσεις) προς την επιχείρηση και ούτε μπόρεσαν να συσχετισθούν τα παραπάνω τιμολόγια με αντίστοιχες χρεώσεις του ελεγχόμενου.

Επειδή, ο έλεγχος της απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ΑΦΜ είναι φορολογικά και συναλλακτικά ανύπαρκτη και την εικονικότητα των συναλλαγών στο σύνολο τους.

Επειδή, ο έλεγχος στην περίπτωση της επιχείρησης ΑΦΜαπέδειξε ότι κατά το έτος 2019 ήταν φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ως εκ τούτου, ο προσφεύγων, λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, 1238/2018).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων δεν απέδειξε την τμηματική ή ολική εξόφληση των ως άνω φορολογικών στοιχείων έκδοσης των επιχειρήσεων ΑΦΜ και ΑΦΜ αξίας έκαστον άνω των 500 ευρώ με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, οι εν λόγω δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ β του ΚΦΕ

Επειδή, από τα παραπάνω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος, κατά τη λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της, περί της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, των κρινόμενων φορολογικών περιόδων.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων ζητά ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ΦΠΑ καθώς επικαλείται ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ δεν έχει γίνει αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και αυτοτελής υπολογισμός των φορολογητέων εκροών αλλά έχουν υιοθετηθεί συλλήβδην οι διαπιστώσεις του οικείου ελέγχου στην φορολογία εισοδήματος.

Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι αβάσιμος διότι όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, ο έλεγχος δεν προέβη σε επαναπροσδιορισμό των φορολογητέων εκροών αλλά δέχθηκε τις δηλωθείσες εκροές ως ακριβείς.

Οι όποιες διαφορές προέκυψαν από την αφαίρεση από την αξία των φορολογητέων εισροών των ληφθέντων εικονικών στοιχείων και από την μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ του εισροών των εν λόγω στοιχείων.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν τον ΦΠΑ εξεδόθησαν με βάση την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, η οποία αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων και αναγράφει τις νομοθετικές διατάξεις που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή τους, εκθέτει τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών που υποστηρίζουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της φορολογικής αρχής και τα στοιχεία, στα οποία η τελευταία στηρίχτηκε για την

εξαγωγή των πορισμάτων της, με υπαγωγή των διαπιστώσεών τους, στις διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου. Επίσης οι προσβαλλόμενες πράξεις εμπεριέχουν όλα τα βασικά στοιχεία που συγκροτούν το υποστατό και νόμο βάσιμό τους περιλαμβάνοντας στο σώμα τους τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, τη σύντομη περιγραφή των παραβάσεων και τον επιβαλλόμενο φόρο και το πρόστιμο.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν απορριπτέοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 15/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την **επικύρωση των :**

- Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ
- Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ
- Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2018 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ
- Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2019 του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ

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

Φορολογία Εισοδήματος

Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	144.723.17 €	144.723.17 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	72.361.59 €	72.361.59 €
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	24.608,44€	24.608,44€
ΣΥΝΟΛΟ	241.693,20 €	241.693,20 €

Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2019	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	24.577,73 €	24.577,73 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	12.288,87 €	12.288,87 €
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	3.759,58€	3.759,58€
ΣΥΝΟΛΟ	40.696,18 €	40.696,18 €

Φορολογία ΦΠΑ

Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2018	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	5.086,27 €	5.086,27 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	2.543,13€	2.543,13€
ΣΥΝΟΛΟ	7.629,40€	7.629,40€

Υπ. αριθμ/13-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2019	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	29.567,96 €	29.567,96 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	14.783,99 €	14.783,99 €
ΣΥΝΟΛΟ	44.351,95€	44.351,95€

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 εντολή του Προϊσταμένου
της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών**

**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.