



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12-02-2025

Αριθμός απόφασης: 278

**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 21-10-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου , κατά της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

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 21-10-2024 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ποσού 117.497,07€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 58.748,54 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 23.872,75€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 200.118,36 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον, από τον διενεργηθέντα, από την Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών « », διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2019 έλαβε: 1) δέκα τέσσερα (14) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 78.605,00€ και αξίας Φ.Π.Α. 18.865,20€ που εκδόθηκαν από την επιχείρηση « » με ΑΦΜ: και 2) είκοσι τρία (23) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 202.155,00€ και αξίας Φ.Π.Α. 48.517,20€ 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 τις 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.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Σύρου, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου, που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 19-09-2024 οικεία εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας φορολογικής αρχής.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δυνάμει της υπ' αριθμ. /16-5-2024 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου και την αναστολή της πληρωμής των καταλογισθέντων ποσών, επικαλούμενος τους ισχυρισμούς που πρόβαλε στην Δ.Ο.Υ. Σύρου με το από 3-9-2024 υπόμνημα του, επιθυμώντας να αποτελέσουν αναπόσπαστο μέρος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Στο εν λόγω υπόμνημα του ο προσφεύγων ισχυριζόταν τα εξής:

1) Ως προς την εκδότρια επιχείρηση « » με ΑΦΜ: η φορολογική αρχή, σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύει τίποτε άλλο πέρα από το φορολογικό προφίλ της εν λόγω επιχείρησης, το οποίο όμως από μόνο του είναι αδύνατο να χαρακτηρίσει τα επίμαχα τιμολόγια που εξέδωσε ως εικονικά.

2) Ως προς την εκδότρια επιχείρηση «» με ΑΦΜ:, ο προσφεύγων δεν γνώριζε και ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει αν η ως άνω επιχείρηση λάμβανε φορολογικά στοιχεία για τις αγορές των εμπορευμάτων τα οποία στη συνέχεια πωλούσε.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επιπρόσθετα ισχυρίζεται ότι η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης θα πρέπει να κριθεί πρόωρη και να ακυρωθεί αφού στερείται πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας καθώς ο ίδιος έχει κατάθεση σχετικό αίτημα προς την Εθνική Τράπεζα αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων το οποίο δεν έχει ακόμα λάβει απάντηση.

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 συνήθειες 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 επιτηδεύματία 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 τις οντότητες «» με ΑΦΜ: και «.....» με ΑΦΜ:, στις με ημερομηνία θεώρησης 19-09-2024 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 εκδόμενες 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 των επίμαχων συναλλαγών, όπως αυτό περιγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια είναι η πώληση οικοδομικών υλικών (ενδεικτικά γυψοσανίδες) και η παροχή οικοδομικών εργασιών (τοποθέτηση υλικών) στον προσφεύγοντα, τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους 2019 και 2020.

Ειδικότερα:

Α) Ως προς την ως άνω εκδότρια «» με έδρα στα, οδός αρ. 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. Πάτρας στην ως άνω εκδότρια, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Σύρου με το από 4-4-2024 και αριθ. πρωτ. και ID υπόθεσης (ID αναφοράς), για εν λόγω εκδότρια διαπιστωθήκαν τα εξής :

1) Ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση και υλικοτεχνική υποδομή. Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ στην δηλωθείσα ως επαγγελματική έδρα της «» στην οδό στην περιοχή των διαπιστώθηκε πως αυτή είναι ανύπαρκτη καθώς δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη διεύθυνση, ούτε και στη δηλωθείσα έδρα υποκαταστήματος στη θέση στα

2) Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και εκδοθέντων - ληφθέντων φορολογικών στοιχείων).

3) Δεν απασχολούσε προσωπικό, το οποίο ήταν απαραίτητο για τη πραγματοποίηση του όγκου των συναλλαγών στις οποίες εμφανίζεται να συμμετείχε αφού όπως προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας, δεν είχε εγγραφεί ποτέ ως εργοδότης.

4) Δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών – παγίων.

5) Στα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών η περιγραφόμενη αιτιολογία είναι γενική και αόριστη χωρίς να προκύπτει με σαφήνεια το είδος των προσφερόμενων υπηρεσιών για την ορθή τιμολόγηση, κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4308/2014.

6) α) στο φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε πεντακόσια εβδομήντα (570) εικονικά φορολογικά στοιχεία σε διάφορες επιχειρήσεις για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 2.863.954,36 € πλέον ΦΠΑ 677.463,11 €.

β) στο φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε τετρακόσια οκτώ (408) εικονικά φορολογικά στοιχεία σε διάφορες επιχειρήσεις για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 2.088.227,40 € πλέον ΦΠΑ 500.584,16 €.

γ) στο φορολογικό έτος 2020 εξέδωσε τετρακόσια δέκα (410) εικονικά φορολογικά στοιχεία σε διάφορες επιχειρήσεις για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 1.096.663,90 € πλέον ΦΠΑ 263.199,34 €.

δ) Αιτία για τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Πάτρας αποτέλεσε εμπιστευτικό έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, όπου αναγράφονταν μεγάλο πλήθος οντοτήτων, φυσικά και νομικά πρόσωπα, τα οποία φέρονται να συμμετέχουν σε ένα ολοκληρωμένο κύκλωμα έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων αρχικά μεταξύ τους ούτως ώστε να εμφανίζονται ως ενεργές επιχειρήσεις, με τελικό σκοπό την λήψη των παραπάνω στοιχείων από άλλες επιχειρήσεις προκειμένου οι τελευταίες να αποφύγουν την καταβολή φόρων ή να μειώσουν το ποσό της

καταβολής τόσο των άμεσων όσο και των έμμεσων φόρων προς το δημόσιο (Φ.Π.Α., Φόρος Εισοδήματος).

Επίσης, ως προς τις επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος με την «», από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επίσης προκύπτουν τα κάτωθι:

- 1) Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος, είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και φαίνεται η εξόφληση μόνο των 15.516,00€ να έχει πραγματοποιηθεί μέσω τραπεζικού συστήματος. Για το υπόλοιπο ποσό προσκομίστηκαν αποδείξεις είσπραξης επιταγών χωρίς να επιβεβαιώνεται η πληρωμή τους μέσω τραπεζής.
- 2) Στα επίμαχα εκδοθέντα τιμολόγια δεν αναγράφεται το μεταφορικό μέσο που πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές των οικοδομικών υλικών.

Β) Ως προς την ως άνω εκδότρια «.....» με έδρα στη θέση στονΑττικής, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι για τα κρινόμενα έτη 2019 και 2020, η εν λόγω εκδότρια είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη καθώς οι βασικοί προμηθευτές της (με ποσοστά άνω του 99% για το 2019 και άνω του 98% για το 2020) επί του συνόλου των αγορών της, είναι οι: 1) με ΑΦΜ και 2) με ΑΦΜκαι από το ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. Σύρου προκύπτει ότι η επιχείρηση, εμφανίζεται να διενεργεί τεράστιο όγκο πωλήσεων στην επιχείρηση χωρίς να παρουσιάζει αγορές. Συνεπώς η επιχείρηση εμφανίζεται να διενεργεί πωλήσεις προς τον προσφεύγοντα, με εμπορεύσιμα τα οποία εμφανίζει να έχει προμηθευτεί από επιχειρήσεις που είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτες**.

Επίσης, ως προς τις επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος με την «.....Α», από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επίσης προκύπτει ότι στο σύνολο των δύο κρινόμενων φορολογικών ετών 2019 και 2020, ο προσφεύγων εμφανίζεται να διενεργεί συναλλαγές με την ως άνω οντότητα συνολικού ποσού 338.291,96 ευρώ (Καθαρή αξία 272.816,10 ευρώ πλέον ΦΠΑ 65.475,86 ευρώ) και φέρεται να εκδίδει για τις συναλλαγές αυτές, επιταγές συνολικής αξίας 290.955,95 ευρώ, για τις οποίες δεν προκύπτει ότι εισπράχθηκαν.

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 των επίμαχων 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, 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 προσκόμισε κατά το ενδικοφανές στάδιο κανένα νεότερο στοιχείο, όπως τραπεζικά έγγραφα που να αποδεικνύεται η μετάβαση των υπό κρίση επιταγών στον ή εξόφληση με τραπεζικό μέσο των συναλλαγών με την οντότητα «.....», ούτε στοιχεία μεταφοράς των υπό κρίση προϊόντων από την έδρα των εκδοτριών επιχειρήσεων (.....) στη

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της λήπτριας ατομικής επιχείρησης του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι 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, σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων δεν απέδειξε την τμηματική ή ολική εξόφληση των ως άνω φορολογικών στοιχείων έκδοσης των οντοτήτων « » με ΑΦΜ: « » με 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 προσφευγόντος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ β του ΚΦΕ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 19-09-2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21-10-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την επικύρωση της, υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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 - 31/12/2019

Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	117.497,07€	117.497,07€

Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	58.748,54€	58.748,54€
Ειδική εισφορά Αλληλεγγύης	23.872,75€	23.872,75€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	200.118,36€	200.118,36€

(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
α/α
Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.