



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06 – 03 - 2025

Αριθμός απόφασης: 552

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : 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 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή (υποβλήθηκε χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ. Πατρών) του κατοίκου κατά:

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

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

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων 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 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ποσού 8.741,52 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.370,76 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.561,86€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **14.675,14 €**.

B. Με την με υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, Φ.Π.Α. ποσού 6.528,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.264,01€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **9.792,01€**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ. Πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας – Τμήμα Α2 – Προληπτικών Ελέγχων, και η επισυναπτόμενη σε αυτό με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της ίδιας υπηρεσίας. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες εκτιμητή, πραγματογνώμονα ασφαλίσεων», κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, ζήτησε – έλαβε και στη συνέχεια καταχώρησε στα βιβλία της, πλήθος εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής τιμολογίων (Τ.Π.Υ.), κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), όπως αυτά περιλαμβάνονται αναλυτικά έκαστον στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Συγκεκριμένα:

1. Για το φορολογικό έτος 2018 ο προσφεύγων έλαβε: σαράντα οκτώ (48) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 27.200,00€ και αξίας Φ.Π.Α. 6.528,00€ που εκδόθηκαν από την οντότητα με αντικείμενο δραστηριότητας και έδρα στην οδό κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

2. Για το φορολογικό έτος 2019 ο προσφεύγων έλαβε: ενενήντα τέσσερα (94) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 44.000,00€ και αξίας Φ.Π.Α. 10.560,00€ που εκδόθηκαν από την ως άνω εκδότρια οντότητα , κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

3. Για το φορολογικό έτος 2020 ο προσφεύγων έλαβε: εβδομήντα δύο (72) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 27.200,00€ και αξίας Φ.Π.Α.

6.528,00€ που εκδόθηκαν από την ως άνω εκδότρια οντότητα , κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Οι φορολογικές διαφορές προέκυψαν καθώς ο προσφεύγων εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του της δαπάνες που αφορούν στα ως άνω αναφερόμενα εικονικά τιμολόγια με συνέπεια τη μείωση των φορολογητέων κερδών του 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 και ακολούθως προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα εν λόγω 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).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Καλή πιστή του προσφεύγοντος ως λήπτη των επίμαχων τιμολογίων. – Εικονικά τιμολόγια μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι στο σύνολο της συναλλαγής.
- 2) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων – αναιτιολόγητη και αόριστη έκθεση ελέγχου.

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 23 «Μη εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

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 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, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από την σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012)

Επειδή, εν προκειμένω, στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι ο εκδότης των επίμαχων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος και επομένως δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια. Στα τιμολόγια αναγράφεται ως είδος παροχής: « ΓΙΑ ΠΡΑΓΜΑΤΟΓΝΩΜΟΣΙΝΕΣ ΣΕ ΖΗΜΙΕΣ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΝΤΟΛΗΣ ΣΑΣ».

Ειδικότερα, από τις οικείες εκθέσεις προκύπτει ότι, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας – Τμήμα Α2 – Προληπτικών Ελέγχων στον εν λόγω εκδότη για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 έως 31/12/2020, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Πατρών με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ Πληροφοριακό Δελτίο και την επισυναπτόμενη σε αυτό με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της ίδιας υπηρεσίας, για τον εν λόγω εκδότη διαπιστωθήκαν τα εξής :

1) Ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση και υλικοτεχνική υποδομή. Από αυτοψία- επιτόπια έρευνα που πραγματοποιήθηκε από συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στη δηλωθείσα ενώπιον της Φορολογικής Αρχής ως επαγγελματική έδρα στην οδό διαπιστώθηκε ότι επρόκειτο για μικρό οικόπεδο σε στενό δρόμο στη συνοικία το οποίο ουδέποτε λειτούργησε ως επαγγελματική εγκατάσταση. Ο ιδιοκτήτης του εν λόγω οικοπέδου, με υπεύθυνη δήλωση – άρθρου 8 Ν. 1599/1988- δήλωσε στην Φορολογική αρχή ότι το ενοίκιασε το έτος 2016 στον εν λόγω εκδότη ο οποίος κατέβαλε την εγγύηση και ένα μήνα ενοίκιο και κατόπιν αυτός εξαφανίστηκε

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

3) Η εξόφληση του συνόλου των τιμολογίων που εξέδωσε πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών.

4) Δεν διέθετε μηχανήματα έργου – ανταλλακτικά για την εξυπηρέτηση του σκοπού των δραστηριοτήτων που είχε δηλώσει, ούτε εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει αγορές πρώτων υλών – παγίων που θα μπορούσαν αν υποστηρίξουν τις πωλήσεις αγαθών που εμφανίζει να πραγματοποιήσει.

5) Διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία:

α) Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 31/12/2017 εξέδωσε 418 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό του, συνολικής καθαρής αξίας 111.377,56€ πλέον Φ.Π.Α. 26.687,65€, ήτοι συνολικής αξίας 138.065,21€.

β) Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2018 εξέδωσε 274 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό του, συνολικής καθαρής αξίας 127.119,11€ πλέον Φ.Π.Α. 30.485,78€, ήτοι συνολικής αξίας 157.684,89€.

γ) Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 έως 31/12/2019 εξέδωσε 4161 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό του, συνολικής καθαρής αξίας 273.922,65€ πλέον Φ.Π.Α. 56.006,93€, ήτοι συνολικής αξίας 329.929,58€.

δ) Για το χρονικό διάστημα από 01/01/2020 έως 31/12/2020 εξέδωσε 348 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό του, συνολικής καθαρής αξίας 217.714,26€ πλέον Φ.Π.Α. 44.986,38€, ήτοι συνολικής αξίας 262.700,64€.

Επειδή, ως προς τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως της οντότητας στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. προκύπτουν τα κάτωθι:

1) Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο αποδεικτικά τμηματικής ή ολικής εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με τη χρήση τραπεζικού μέσω πληρωμής ως όφειλε, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι έλαβε και τιμολόγια αξίας άνω των 500 ευρώ, (No συνολικής αξίας 2.480,00€, No συνολικής αξίας 2.480,00€, No συνολικής αξίας 2.480,00€, No συνολικής αξίας 2.480,00€).

2) Ο προσφεύγων, όπως ο ίδιος αποδέχεται, εξόφλησε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία με μετρητά ενώ, όπως προκύπτει από τους παρατιθέμενους στην οικεία έκθεση ελέγχου πίνακες, λάμβανε φορολογικά στοιχεία αξίας οριακά μικρότερης ή ίσης των 500 ευρώ σε τακτά χρονικά διαστήματα κάθε μήνα, χωρίς από κανένα στοιχείο του φακέλου να προκύπτει ο λόγος κατάτμησης των ποσών.

3) Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανενός είδους συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο (αρχείο φωτογραφιών) προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό του ότι οι επίμαχες συναλλαγές αφορούσαν παροχή λήψης φωτογραφιών.

4) Ο εκδότης των επίμαχων στοιχείων δεν έχει δηλώσει στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. την δραστηριότητα του πραγματοποιήσιμα.

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 του εκδοτή 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, ο ως άνω εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος, και δεν διέθετε τις υποδομές και την ειδικότητα για να πραγματοποιήσει 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 του φερόμενου ως εκδοτή 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 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 στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι στο σύνολο της συναλλαγής, 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, ο εκδότης των εικονικών τιμολογίων, ήταν φορολογικός υπαρκτός πλην όμως συναλλακτικώς ανύπαρκτος, καθώς δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει 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 τον εκδότη 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 τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει ν' απορριφθεί ως **αβάσιμος**.

Επειδή συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε ως Λογιστική διαφορές τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία **φορολογικού έτους 2018** βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και σε κάθε περίπτωση για τα τιμολόγια άνω των 500 ευρώ βάσει και των διατάξεων του άρθρου 23 β του ίδιου Κώδικα.

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

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων, φορολογικού έτους 2018.

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	8.741,52€	8.741,52€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	4.370,76€	4.370,76€
Ειδική εισφορά Αλληλεγγύης	1.562,86€	1.562,86€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.675,14€	14.675,14€

(αριθμ. πράξης)

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	6.528,00€	6.528,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	3.264,01€	3.264,01€
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.792,01€	9.792,01€

(αριθμ. Πράξης)

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

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.