



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/04/2025

Αριθμός απόφασης: 1117

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : 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 (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. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **20-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά των:

Α) με αριθ. /21-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

Β) με αριθ. /21-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την από 24/12/2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20-12-2024 και με 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:

Με τη με αριθμό/21-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 6.636,39€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 ν.5104/2024) ποσού 3.318,20€, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 742,45€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **10.697,06€**.

Με την υπ' αριθ./21-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 2.238,40€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 Ν. 5104/2024) ποσού 1.119,20€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **3.357,60€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 21-11-2024 Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./13-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης για το φορολογικό έτος 2018.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης εκδόθηκε για τον προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΩΝ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ, ΜΕ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΕΡΙΠΟΙΗΣΗΣ ΠΕΛΑΤΩΝ» η υπ' αριθ.-2023 εντολή ελέγχου για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στις φορολογίες Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 02.06.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και η με ημερομηνία θεώρησης 18.07.2022 Πληροφοριακή Έκθεση (για λήπτες Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων εκδόσεως) της ίδιας ως άνω ελεγκτικής αρχής, στις οποίες αναφέρονται οι ακόλουθες διαπιστώσεις:

Στις/2019 υποβλήθηκε στη Δι.ΠΑ.Ε.Ε. ανώνυμη καταγγελία η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου Δι.ΠΑ.Ε.Ε./2019 και διαβιβάστηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας με το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου/2020 διαβιβαστικό έγγραφο αυτής. Σύμφωνα με την καταγγελία «άτομο με επώνυμο με ΑΦΜ έχει γεμίσει την αγορά με εικονικά τιμολόγια και δεν αποδίδει ΦΠΑ. Βρίσκεται στην περιοχή της και δηλώνει ως

αντικείμενο εργασιών τις οικοδομικές εργασίες.» Από την αναζήτηση στα στοιχεία TAXIS, ο ανωτέρω ΑΦΜ βρέθηκε να ανήκει σε φυσικό πρόσωπο με στοιχεία με κύρια δραστηριότητα «Εργασίες Σκυροδέματος» και έδρα στην οδό, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών. Επίσης, ο ως άνω αναφερόμενος διαπιστώθηκε ότι ήταν διαχειριστής στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, με έναρξη εργασιών την 13.05.2019, αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο λιπαντικών και ανταλλακτικών αυτοκινήτων» και έδρα στην οδό Προκειμένου να διενεργηθεί έρευνα όσον αφορά τις συναλλαγές του κ., εκδόθηκε η με αριθμ. /2020 Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών, τα αποτελέσματα του οποίου καταγράφονται αναλυτικά στην από 02.06.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση του με ΑΦΜ, κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, ήταν πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όσον αφορά τη δυνατότητα αυτής για την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, όπως προέκυψε από την συνολική εκτίμηση της επαγγελματικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, καθώς κρίθηκε ότι δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις και να παράσχει τις αναγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία υπηρεσίες. Κατά συνέπεια, τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που εμφανίζονταν ως πελάτες της ανωτέρω οντότητας, ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία κατά την ελεγχόμενη περίοδο έλαβε έξι (6) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 30.000,00€ πλέον ΦΠΑ (24%) 7.200,00€, ήτοι συνολικής αξίας 37.200,00€.

Με τα δεδομένα αυτά, εκδόθηκε η προμνησθείσα υπ' αριθμ. /2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης. Επίσης, στις 09.10.2024 κοινοποιήθηκε ψηφιακά στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. /2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρου 33 ν. 5104/2024), στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε εντός της ταχθείσας προθεσμίας. Κατόπιν τούτων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία, συντάχθηκε με την κρίση του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος με την επιχείρηση με ΑΦΜ, ήταν εικονικές στο σύνολό τους, με σκοπό την μη καταβολή ή τη μειωμένη καταβολή έμμεσων και άμεσων φόρων. Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε έξι (6) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 30.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 7.200,00€, ήτοι συνολικής αξίας 37.200,00€, από την εκδότρια επιχείρηση του με ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, προσδιόρισε τα αποτελέσματα λογιστικά σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ήτοι τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 30.478,03€ έναντι δηλωθέντων κερδών ποσού 478,03€ και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η μη εξόφληση των κρινόμενων δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά από μόνη της εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του νόμου 4172/2013.

- Ο κ. πραγματοποίησε οικοδομικές και ηλεκτρολογικές εργασίες το 2018. Ειδικότερα προχώρησε στην κατασκευή πέτρινης τοιχοποιίας και στην εγκατάσταση τηλεφωνικής γραμμής σε όλο το κτίριο προκειμένου να εγκατασταθεί τηλεφωνικό κέντρο που θα εξυπηρετούσε και θα συνέδεε τους πελάτες της επιχείρησης με τη ρεσεψιόν. Υπάρχει τιμολόγιο που αποδεικνύει την αγορά του συγκεκριμένου εξοπλισμού.
- Δεν θα μπορούσε να γνωρίζει τις παράνομες δραστηριότητες του κ. όταν αποφάσισε να συνεργαστούν.
- Επέλεξε εις γνώση του να τον εξοφλήσει τοις μετρητοίς καθότι ο κ. είχε κατάσχεση κατά τα λεγόμενά του.
- Ενώ είχε γνώση του νόμου και της υποχρέωσης πληρωμής μέσω τράπεζας εις γνώση του τα τιμολόγια ήταν των 6.000,00€ παρότι ο εκδότης τον παρότρυνε να εκδώσει των 500€. Θεώρησε ότι θα είναι χωρίς λόγο προκλητικό εφόσον πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες και δεν έκανε κάτι παράνομο. Θεώρησε ότι εφόσον πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες και βρίσκονται εκεί για τον καθένα να ελέγξει, δεν θα είχε πρόβλημα και τα δέχθηκε καλή τη πίστη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«β... 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 εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε

θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, 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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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,[...]

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.[...]

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής

δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της η υπ' αριθ.-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, για το φορολογικό έτος 2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 02.06.2022 και με ID έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και η με ημερομηνία θεώρησης 18.07.2022 και με ID αναφοράς Πληροφοριακή Έκθεση (για λήπτες Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων εκδόσεως) της ίδιας ως άνω ελεγκτικής αρχής.

Σύμφωνα με την παραπάνω Πληροφοριακή Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην οντότητα, ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΣΚΥΡΟΔΕΜΑΤΟΣ», με έδρα στην, διαπιστώθηκε ότι **εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 02.06.2022 και με ID αναφοράς Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του Ν. 4174/2013. Ειδικότερα, κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2018-31/12/2018 εξέδωσε διακόσια τριάντα οκτώ (238) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, καθαρής αξίας 139.166,60€ πλέον ΦΠΑ 32.541,60€, ήτοι συνολικής αξίας 171.708,20€.**

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από οντότητα, ΑΦΜ, είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος έλαβε στο έτος 2018 έξι (6) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 30.000,00€ πλέον ΦΠΑ (24%) 7.200,00€, ήτοι συνολικής αξίας 37.200,00€. Ειδικότερα, για τον προσφεύγοντα αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, εκδόθηκε από την ΥΕΔΔΕ Πάτρας η με αριθμ. /2021 Εντολή Ελέγχου για συλλογή στοιχείων. Σε εκτέλεση αυτής συντάχθηκε και απεστάλη στην έδρα του προσφεύγοντα η με αριθμ. /2021 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Τα απεσταλμένα έγγραφα επέστρεψαν από την εταιρεία ταχυμεταφορών με χαρακτηρισμό «αζήτητο». Τελικά, με το με αριθμό πρωτοκόλλου /5-4-2021 έγγραφο της ΥΕΔΕΕ Πάτρας απεστάλησαν τα παραπάνω στη Δ.Ο.Υ. Σπάρτης για επίδοση η οποία πραγματοποιήθηκε με την /15-4-2021 έκθεση επίδοσης. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο αίτημα και απέστειλε ταχυδρομικά τα παρακάτω:

1. Έξι αντίγραφα τιμολογίων εκδόσεως του, με ΑΦΜ, ως κάτωθι:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ
179	12/07/2018	5.000,00	1.200,00	6.200,00	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

184	03/08/2018	5.000,00	1.200,00	6.200,00	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
200	07/09/2018	5.000,00	1.200,00	6.200,00	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
188	12/08/2018	5.000,00	1.200,00	6.200,00	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
206	22/09/2018	5.000,00	1.200,00	6.200,00	ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
125	10/07/2018	5.000,00	1.200,00	6.200,00	ΠΩΛΗΣΗΣ ΑΓΑΘΩΝ
	ΣΥΝΟΛΟ	30.000,00	7.200,00	37.200,00	

2. Εννέα αποδείξεις πληρωμής των παραπάνω παραστατικών.
3. Δηλώσεις ΦΠΑ έτους 2018.
4. Έγγραφο δήλωση σχετικά με τον τρόπο επικοινωνίας με τον κ.
5. Έντεκα εκτυπώσεις φωτογραφιών.

Για την παραλαβή των παραπάνω συντάχθηκε η με αριθ. πρωτ. /2021 Απόδειξη Παραλαβής.

Με αφορμή τα παραπάνω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης. Η κρίση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης συντάχθηκε με την κρίση του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος με την επιχείρηση με ΑΦΜ, ήταν εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα ως προς τη φορολογία εισοδήματος προσαυξάνοντας τα κέρδη του προσφεύγοντος και ως προς τον ΦΠΑ μειώνοντας την αξία των φορολογητέων εισροών αμφότερα κατά το ποσό της συνολικής καθαρής αξίας των κρινόμενων ως εικονικών τιμολογίων, ήτοι κατά 30.000,00€. Συνεπώς, προσδιόρισε τα αποτελέσματα σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, και όχι με βάση το άρθρο 28 του ίδιου νόμου και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 28 ΚΦΕ απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 02/06/2022 και με ID αναφοράς έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ-ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. -2020 εντολής ελέγχου, στην οντότητα με ΑΦΜ, προέκυψαν τα κάτωθι:

- «1. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στη δηλωθείσα ως έδρα της και είναι άγνωστη στις γειτονικές επιχειρήσεις καθώς και στους περίοικους,
2. Από το τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δεν βρέθηκε καμία μεταβολή της επαγγελματικής εγκατάστασης των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν. 2859/2000,
3. Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. /2021 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων,
4. Οι δηλωθείσες ως αγορές του για το έτος 2017, από την οντότητα με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους,
5. Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας καθώς ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές,
6. Η περιγραφή των εργασιών στα προσκομισθέντα-κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία είναι γενική και αόριστη.
7. Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, ικανό για να ολοκληρώσει τις εργασίες που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία, καθώς δεν υπέβαλε δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών όπως

προκύπτει από το έντυπο Ε3 των ελεγχόμενων χρήσεων, στα οποία δεν έχουν καταχωριστεί δαπάνες για αμοιβές και έξοδα προσωπικού, αλλά και από το με αριθμό πρωτοκόλλου/20-01-2021 απαντητικό έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων,

8. Δεν είχε στην κατοχή της οχήματα επαγγελματικής χρήσης, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητα για τις φερόμενες ως πραγματοποιηθείσες εργασίες της. Επιπροσθέτως, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ τρίτων επιχειρήσεων δεν προέκυψε να έχει μισθώσει εξοπλισμό για τις εργασίες που περιγράφονταν στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία,

9. Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων από τις λήπτριες επιχειρήσεις γίνεται κυρίως τοις μετρητοίς,

10. Δεν δηλώνει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, υπερβολάβους, οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει τα έργα (δεδομένου ότι δεν διέθετε προσωπικό).

11. Από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας, προκύπτει ότι για τα έτη 2018 και 2019 δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος καθώς επίσης δεν υπέβαλε Δηλώσεις ΦΠΑ για το 3^ο και 4^ο τρίμηνο του έτους 2019,

12. Η ελεγχόμενη, υπέβαλε αυθαίρετες και ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη, καταχωρίζοντας εικονικές δαπάνες – αγορές. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, συμπερασματικά αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Η ελεγχόμενη οντότητα κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όσον αφορά τη δυνατότητά της για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας όπως προκύπτει από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, θεωρούμε ότι δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις παραπάνω πωλήσεις και παροχή υπηρεσιών.

Ύστερα από τα παραπάνω, ο έλεγχος κρίνει ότι η οντότητα με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., εξέδωσε για το χρονικό διάστημα:[...]

• 01/01/2018-31/12/2018 διακόσια τριάντα οκτώ (238) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, καθαρής αξίας 139.166,60€ πλέον ΦΠΑ 32.541,60€, ήτοι συνολικής αξίας 171.708,20€.[...]

Επειδή, από τον παραπάνω έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας για την οντότητα με Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους, καθώς η οντότητα δεν είναι συναλλακτικά υπαρκτή και δεν έχει τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες όπως φέρεται να διενεργεί, όπως αυτό προκύπτει απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της. Ειδικότερα, στο φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε διακόσια τριάντα οκτώ (238) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, καθαρής αξίας 139.166,60€ πλέον ΦΠΑ 32.541,60€, ήτοι συνολικής αξίας 171.708,20€.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την με Α.Φ.Μ., έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία για τη χρήση 2018, συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00€ πλέον ΦΠΑ (24%) 7.200,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι τα σχετικά τιμολόγια που αξιολογήθηκαν ως εικονικά περιγράφουν πραγματικές συναλλαγές που αφορούν τις οικοδομικές και ηλεκτρολογικές εργασίες που πραγματοποίησε ο κ. το έτος 2018. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι ο κ. προχώρησε στην κατασκευή πέτρινης τοιχοποιίας και στην εγκατάσταση τηλεφωνικής γραμμής σε όλο το κτίριο προκειμένου να εγκατασταθεί τηλεφωνικό κέντρο που θα εξυπηρετούσε και θα συνέδεε τους πελάτες της επιχείρησης με τη ρεσεψιόν. Επικαλείται καλή πίστη προς την εκδότρια επιχείρηση και ισχυρίζεται ότι εις γνώση του επέλεξε να εξοφλήσει τον εκδότη τοις μετρητοίς καθότι, κατά τα λεγόμενά του είχαν κατασχεθεί οι τραπεζικοί του λογαριασμοί. Ωστόσο, αναφέρει ότι ο καταλογισμός των επίμαχων ποσών φόρου δεν θα έπρεπε να βασιστεί αποκλειστικά στο γεγονός ότι δεν προκύπτει καταβολή ποσών με τραπεζικά μέσα πληρωμής, χωρίς να εξεταστεί αν οι συναλλαγές πράγματι έλαβαν χώρα.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του εκδότη,, και πλήθος φωτογραφιών που ισχυρίζεται ότι αφορούν τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 18/07/2022 και με ID Πληροφοριακή Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, καθώς και από την από 02/06/2022 Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ-ΚΦΔ της ίδιας ως άνω Υπηρεσίας (σελ.45) ως προς τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία:

«I) Τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών αφορούν εργασίες μεταξύ άλλων όπως «ελαιοχρωματισμοί», « κατασκευή ή εργασίες για μάντρες», αιτιολογίες που είναι γενικές και αόριστες χωρίς να προκύπτει επακριβώς το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών για την ορθή τιμολόγηση.

II) Η εξόφληση των τιμολογίων φέρεται να έγινε με την καταβολή μετρητών καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά τραπεζικής συναλλαγής αλλά επίσης δεν έγινε καμία αναφορά στον τρόπο εξόφλησης από τον κ. στην έγγραφη δήλωση που μας απέστειλε

III) Μεταξύ των τιμολογίων βρίσκεται και ένα τιμολόγιο πώλησης αγαθών που ο κ. δεν είχε στην κατοχή του κατά το ελεγχόμενο έτος καθώς ουδέποτε προέβη σε οποιαδήποτε αγορά.

IV) Τα προσκομισθέντα αντίγραφα τιμολογίων είναι 6 με συνολική καθαρή αξία 30.000,00€ ενώ στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υπέβαλε ο κ., φέρεται να έλαβε κατά το έτος 2018 συνολικά 9 τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 31.300,00€».

Επειδή, συμπληρωματικά με όσα προαναφέρθηκαν, λεκτέα είναι τα ακόλουθα:

- Η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, ικανό για να ολοκληρώσει τις εργασίες που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία.

- Δεν είχε στην κατοχή της οχήματα επαγγελματικής χρήσης, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητα για τις φερόμενες ως πραγματοποιηθείσες εργασίες της.

- Τα κρινόμενα τιμολόγια χαρακτηρίζονται από ασάφειες και γενικότητες, καθώς η περιγραφή είναι πολύ γενική και αόριστη, όπως ελαιοχρωματισμοί και εργασίες, κατασκευή και εργασίες για 1 μάντρες, ηλεκτρολογικές εργασίες και τοποθέτηση καλωδίων ρεύματος, χωρίς αναφέρεται πουθενά η έκταση των τετραγωνικών μέτρων στις ανωτέρω εργασίες, οι ποιότητες υλικών που θα χρησιμοποιηθούν και πολλές άλλες ουσιαστικές παράμετροι για την διασφάλιση των εμπλεκόμενων, ούτε προσκομίζονται στοιχεία διακίνησης των εν λόγω υλικών που χρησιμοποιήθηκαν. Στο μοναδικό Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο με αριθ.-2018, δεν αναφέρεται ο αριθμός μεταφορικού μέσου. Επιπλέον, τα τιμολόγια δεν παραπέμπουν σε κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό έργου μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών.

- Από τις φωτογραφίες που προσκομίζει ο προσφεύγων (πέτρινη τοιχοποιία και επίτοιχος πίνακας τηλεφωνικής γραμμής) δεν αποδεικνύεται η εκτέλεση των υπό κρίση συναλλαγών, καθώς θα μπορούσε να είναι οποιοσδήποτε φωτογραφίες προκειμένου να δικαιολογηθούν οι συναλλαγές.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, η υπεύθυνη δήλωση του εκδότη, την οποία προσκομίζει ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη.

Επειδή, επιπλέον, η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (ποσού άνω των 500,00€) εκδόσεως της επιχείρησης του, τοις μετρητοίς δύναται να υποστηρίξει την εικονικότητα των συναλλαγών και κατά συνέπεια την μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, των αντίστοιχων δαπανών, με την αιτιολογία ότι δεν εντοπίστηκε η εξόφλησή τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο τεκμηρίωσης των εν λόγω συναλλαγών, τα ληφθέντα στοιχεία δεν επιβεβαιώνουν την πραγματοποίησή τους και προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας η έκδοση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών. Και ναί μεν η μη εξόφληση των αμφισβητούμενων δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή, κατά τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ 1216/01.10.2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., ωστόσο εν προκειμένω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου συνολικώς αξιολογούμενες, σε συνδυασμό με τη ρητή πρόβλεψη της διάταξης του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, δύναται να δώσουν στέρεη και πραγματική βάση στο πόρισμα της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των συναλλαγών και μη αναγνώρισης έκπτωσης των επίμαχων δαπανών κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Επομένως, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρησης, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, 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 συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, 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 (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 21/11/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, οι οποίες βασίζονται στην με ημερομηνία θεώρησης 29/06/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 20-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση των:

- Α) υπ' αριθ. /21-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,
Β) υπ' αριθ. /21-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

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

Φορολογικό έτος 2018

- Α) Η υπ' αριθ. /21-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	3.991,67	31.016,49	27.024,82
	της συζύγου			
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	39,85		
	Χρεωστικό ποσό		6.596,54	6.636,39
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (άρ.54 ν.5104/2024)			3.318,20	3.318,20
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			742,45	742,45
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		39,87	39,87	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή			10.697,06	10.697,06

- Β) Η υπ' αριθ. /21-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	39.036,13	39.036,13	
Αξία φορολογητέων εισροών	38.704,83	8.704,83	30.000,00
Φόρος εκροών	5.074,70	5.074,73	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.036,30	2.836,30	7.200,00

Πιστωτικό υπόλοιπο		4.961,60		4.961,60
Χρεωστικό υπόλοιπο			2.238,40	2.238,40
Πρόστιμο άρ. 58Α ΚΦΔ (άρ. 54 Ν.5104/2024)			1.119,20	1.119,20
Σύνολο φόρου για καταβολή			3.357,60	3.357,60
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	4.961,60		4.961,60
	Για επιστροφή			

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 ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ Χ.

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.