



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14.4.2025

Αριθμός απόφασης: 1045

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 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά:

α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ και

β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 19.288,20 €.

B . Με την με υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ Φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 19.818,05 €.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ βάσει της αρ. εντολής ελέγχου. Ο προσφεύγων έχει ατομική επιχείρηση με δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση του με δραστηριότητα την κατασκευή 10 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 81.617,50 € (ΦΠΑ ύψους 19.288,20 €) στο φορολογικό έτος 2018, και 2 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 2.207,70 € (ΦΠΑ ύψους 19.288,20 €) στο φορολογικό έτος 2019, δεδομένου ότι η εν λόγω οντότητα ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές και πωλήσεις. Ως εκ τούτου τα ως άνω ποσά καταλογίστηκαν ως διαφορές στο ΦΠΑ.

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

1) Απαραδέκτως εκδόθηκε νέα εντολή για το έτος 2018 ενώ ο προσφεύγων είχε ήδη ελεγχθεί για το εν λόγω έτος το 2023 βάσει της αρ. εντολής. Ουδέν νέο στοιχείο προέκυψε που να αιτιολογεί την έκδοση νέας εντολής ελέγχου

2) Έλλειψη αιτιολογίας. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης από την φορολογική αρχή. Μη αιτιολογημένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των εν λόγω συναλλαγών, οι συναλλαγές είναι πραγματικές και εξοφλήθηκαν ως επί το πλείστον διατραπεζικά και δεν μπορούσε να γνωρίζει ο ίδιος τη δυνατότητα του προμηθευτή του να παρέχει τις υπό κρίση υπηρεσίες/εμπορεύματα. Τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών

υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. 3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικείμενου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

4. Δεν επιτρέπεται η έκδοση νέας εντολής μερικού ελέγχου για τον ίδιο φορολογούμενο που καλύπτει χρονικό διάστημα και φορολογία ή φορολογικό αντικείμενο που έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο μερικού ή πλήρους ελέγχου στο παρελθόν, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία, με βάση τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου ή διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίσθηκε η φορολογική οφειλή. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει όταν ο πρώτος έλεγχος γίνεται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή, που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου ή διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίσθηκε η φορολογική οφειλή. Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει όταν ο πρώτος έλεγχος γίνεται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου.

6. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο που δεν μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο του προγενέστερου ελέγχου.

Νέα στοιχεία δεν αποτελούν ιδίως:

α) οι κάθε είδους φορολογικές δηλώσεις του φορολογούμενου,

β) στοιχεία για το υπόλοιπο ή τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή,

γ) τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) του φορολογούμενου.

7.8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει

διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.

9. Αν, κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, ο ελεγκτής διαπιστώσει παράβαση που αφορά χρονικό διάστημα ή είδη φορολογίας τα οποία δεν καλύπτονται από την εντολή ελέγχου και οι σχετικές αξιώσεις της Φορολογικής Διοίκησης δεν έχουν υποπέσει σε παραγραφή, ο ελεγκτής ζητά αμέσως από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης την έκδοση εντολής για τον έλεγχο της διαπιστούμενης παράβασης.

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

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

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, σύμφωνα με το άρθρο 48Α παρ.1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

« 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.»

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 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, στην έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ επί της οποίας 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 τιμολογίων ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της επιχείρησής του, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές και πωλήσεις. Αναλυτικότερα, από την έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα εξής για την επιχείρηση του

1. Ο ανωτέρω είχε δηλώσει μικρά ποσά εξόδων, μέρος των οποίων αφορούσε προσωπικές του ανάγκες, δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές πρώτης ύλης τα έτη 2017-2018, και οι αγορές που δήλωσε το 2019 δεν δύνανται να καλύψουν το εμφανώς δυσανάλογο ύψος πωλήσεων. Από δηλώσεις τρίτων/αντισυμβαλλόμενων προκύπτουν τα εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΞΟΔΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
2017	5.910,13€	151.668,62 €
2018	3.500,00€	1.943.008,73€
2019	22.969,54€	1.572.794,70€

2. Το έτος 2019 δεν απασχολούσε προσωπικό και τα έτη 2017-2018 απασχολούσε μικρό αριθμό εργαζομένων και σε κάθε περίπτωση δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης των ανωτέρω πωλήσεων.

3. Η εν λόγω επιχείρηση αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε από την μετάβαση του ελέγχου με την αριθμ. εντολή η επιχείρηση βρέθηκε κλειστή. Η διεύθυνση της επαγγελματικής έδρας επί της δηλώθηκε από ενάρξεως 03-03-2017. Από έρευνα του ελέγχου συνεχίζει έως και σήμερα να δηλώνει την ίδια επαγγελματική έδρα.

Στην εν λόγω διεύθυνση εστάλη μέσω ΕΛΤΑ συστημένη επιστολή (RE GR) με την αρ. πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Η εν λόγω πρόσκληση επεστράφη ως «ΑΖΗΤΗΤΟ» στις 24-08-2020. Στη συνέχεια η ΥΕΔΔΕ μετέβη στην ανωτέρω δηλωθείσα διεύθυνση στις 19/02/2021 και θυροκολλήθηκε η αρ. πρόσκληση, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε.

4. Σύμφωνα με τη Δ/νση Ασφάλειας -Υποδ/νση Αναζητήσεων Αρχείου & ταυτοτήτων, ο εμφανίζεται να δηλώνει διάφορες διευθύνσεις κατοικίας. Στη δηλωθείσα διεύθυνση της δεν βρέθηκε ποτέ, αλλά και ούτε σε κάποια από τις διευθύνσεις που έστειλε η Δ/νση Ασφάλειας Αττικής, Επίσης δεν βρέθηκε και στην δηλωθείσα διεύθυνση του υποκαταστήματος επί της οδού Από την τακτική των πολλών δηλωθεισών διευθύνσεων προκύπτει ξεκάθαρα η πρόθεση του να μην εντοπισθεί ποτέ από την φορολογική αρχή ώστε να μην θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για την ορθή διαπίστωση των συναλλαγών της,

5. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλομένων.

6. Προκύπτει έκδοση επιταγών προς τρίτα πρόσωπα μη συναλλασσόμενα με τον ελεγχόμενο, με τελικό αποδέκτη τον και εξοφλήσεις μέσω τραπεζικού συστήματος από διάφορους τρίτους, γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές.

Επειδή, περαιτέρω, όσον αφορά τις υπό κρίση συναλλαγές, στα ΤΔΑ χρήσης 2018 εκδόσεως του προμηθευτή προς τον προσφεύγοντα δεν αναφέρεται αριθμός μεταφορικού μέσου παράδοσης. Επιπλέον, σε πολλές περιπτώσεις δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο, ούτε από την οντότητα αλλά ούτε και από τον ελεγχόμενο για τα υφάσματα που απέστειλε για ραφή προς την οντότητα Επίσης το μεταφορικό μέσο (όπου αυτό αναγράφεται) ανήκει σε τρίτο πρόσωπο, τον ο οποίος ελέγχεται ως εκδότης εικονικών με ληξιπρόθεσμα χρέη άνω των 6.500.000,00 ευρώ και δεν έχει συναλλακτική σχέση ούτε με τον προσφεύγοντα ούτε με την οντότητα

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). Συνεπώς, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της συνολικής εικόνας της επιχείρησης του και της αδυναμίας να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές και πωλήσεις, δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών άλλα ούτε και την καλή πίστη του προσφεύγοντος.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδótρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές και πωλήσεις, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως 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 παρούσα προσφυγή την πραγματοποίηση των υπό κρίση 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 στην ως άνω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την λήψη των επίμαχων τιμολογίων ενήργησε καλόπιστα, 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 που οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο που δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές και πωλήσεις, 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. Εν προκειμένω, οι υπό κρίση συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους και ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων. Ως εκ τούτου δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας 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 λογιστικές διαφορές τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι απαραδέκτως εκδόθηκε νέα εντολή για το έτος 2018 ενώ ο προσφεύγων είχε ήδη ελεγχθεί για το εν λόγω έτος το 2023 βάσει της αρ. εντολής, καθώς ουδέν νέο στοιχείο προέκυψε που να αιτιολογεί την έκδοση νέας εντολής ελέγχου.

Ωστόσο, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της αρ. εντολής ελέγχου που εκδόθηκε από το ΚΕΦΟΜΕΠ για το εισόδημα, ΦΠΑ και τον έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, ενώ η επικαλούμενη με αρ. προγενέστερη εντολή ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ αφορούσε μόνο της φορολογία εισοδήματος και όχι τον ΦΠΑ, όπως αυτό προκύπτει από τα στοιχεία του *elenxis*. Σύμφωνα με τα εν λόγω στοιχεία, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018-2019 δεν έχει εκδοθεί άλλη εντολή ελέγχου ΦΠΑ, πέραν της αρ. εντολής ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των αρ. προσβαλλομένων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.

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

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

- Αριθμ. πράξης

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ	Διαφορά
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	51.187,81	31.899,61	19.288,20

- Αριθμ. πράξης

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ	Διαφορά
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	46.422,81	26.604,76	19.818,05

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.