



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/04/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 915

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 382

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

δ. τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4. Την από 16/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, διεύθυνση
....., κατά των:**

- Υπ. αριθμ/18-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ
- Υπ. αριθμ/18-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ

και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

Επί της από 16/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./18-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 70.756,01 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 35.378,01 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 14.282,02 ήτοι σύνολο 120.416,04 €.

Με την υπ'αριθμ./18-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΆΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου 36.318,08 €, πλέον προστίμου του αρ. 58 Α Κ.Φ.Δ. ποσού 18.159,04 €, ήτοι σύνολο 54.477,12 ευρώ.

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

Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία της υπ' αριθμ./01/2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ η οποία τροποποιήθηκε με την από 20/06/2024 ταυτάριθμη εντολή.

Αφορμή του ελέγχου στάθηκαν :

α) το με αριθμό πρωτ./22-11-2023 εισερχόμενο έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, έκθεση μερικού ελέγχου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση ΑΦΜ για την χρήση 2018, δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 29.851,90 €, πλέον Φ.Π.Α. 7.164,45 €,

β) το με αριθ. πρωτ./15-07-2024, έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση ΑΦΜ για την χρήση 2018, 32 εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 98.206,83 €, πλέον Φ.Π.Α. 23.569,64 €.

γ) το με αριθ. πρωτ./18-10-2024, έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση ΑΦΜ για την χρήση 2018, 9 εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 34.600,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 8.304,00 €.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις ανωτέρω εκθέσεις της ΥΕΔΔΕ, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του υπό έλεγχο φορολογικού έτους, τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, το υπ. αριθμ. πρωτ......./12-11-2024 υπόμνημα του προσφεύγοντος προσδιόρισε τα κάτωθι:

Απέρριψε την έκπτωση των ανωτέρω δαπανών στη φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) δεδομένου ότι δεν στηρίζονταν σε νόμιμα παραστατικά και δεν αποδεικνύονταν με κατάλληλα δικαιολογητικά (ΕΙΚΟΝΙΚΑ) , όπως προϋποθέτουν οι διατάξεις των παρ. β και γ του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), και αναμόρφωσε τα φορολογητέα κέρδη ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2018
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	22.838,32
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ(ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΑ)	162.658,70
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	185.497,05

Περαιτέρω, στην φορολογία ΦΠΑ ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές ως τις δηλωθείσες, αναπροσάρμοσε την αξία των φορολογητέων εισροών έτους 2018 βάσει των ευρημάτων του ελέγχου και προέκυψε διαφορά φορολογητέων εισροών ύψους 162.658,73 ευρώ και φόρου εισροών ύψους 39.038,09 ευρώ.

Στην συνέχεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων οι οποίες κοινοποιήθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα.

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

1. Υπάρχει εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024 αναφορικά με τις συνέπειες του χαρακτηρισμού των επίμαχων τιμολογίων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων.
2. Τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν πραγματικές συναλλαγές, έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά μέσα, και σε κάθε περίπτωση ο ίδιος ήταν καλόπιστος και δεν μπορούσε να γνωρίζει πιθανές φορολογικές παραβάσεις των προμηθευτών του.
3. Μη νόμιμη άρνηση αναγνώρισης των εισροών των ελεγχόμενων χρήσεων.
4. Πλημμελής και εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 30 και 32 του ν. 2859/2000 Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας
5. Οι προσβαλλόμενες πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης έχουν εκδοθεί χωρίς να παρέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024, “Επαρκής αιτιολογία”, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024, “Βάρος απόδειξης”, ορίζονται τα εξής:

“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, σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ:
«.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική

Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

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

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

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

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 «Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι τα 12 φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση προς τον προσφεύγοντα κατά το φορολογικό έτος 2018, συνολικού ποσού 29.851,90 €, πλέον Φ.Π.Α. 7.164,45 €, είναι εικονικά στο σύνολο τους. Η εικονικότητα αποδείχθηκε τόσο με βάση την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ. Ειδικότερα από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψαν τα κάτωθι:

- Στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ η ανωτέρω εταιρία έχει δηλώσει φορολογητέες εκροές και εισροές ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις δηλώσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) τόσο της ίδιας όσο και των αντισυμβαλλόμενων
- Η επιχείρηση αναζητήθηκε στην έδρα της αλλά δεν ανευρεθη. Η πρόσκληση για έλεγχο θυροκολλήθηκε στην κατοικία του διαχειριστή της ο οποίος δεν ανταποκρίθηκε
- Η εταιρία δεν απασχόλησε προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου
- Οι αγορές της ανωτέρω εταιρίας προέρχονται από έναν και μόνο προμηθευτή ο οποίος έχει κριθεί ως εκδότης εικονικών από άλλο έλεγχο, ενώ δεν αποδείχθηκε και η εξόφληση των παραστατικών με τραπεζικό μέσο πληρωμής
- Η ανωτέρω επιχείρηση δεν απέδιδε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπούς παρακρατούμενους φόρους

Επειδή, ομοίως, ο έλεγχος έκρινε ότι τα 32 φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση προς τον προσφεύγοντα κατά το φορολογικό έτος 2018, συνολικού ποσού 98.206,83 €, πλέον Φ.Π.Α. 23.569,64 €, είναι εικονικά στο σύνολο τους. Η εικονικότητα αποδείχθηκε τόσο με βάση την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ. Ειδικότερα από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψαν τα κάτωθι:

- Η ανωτέρω επιχείρηση έλαβε από την επιχείρηση ΑΦΜ, εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία αξίας 6.898.415,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.655.619,60 ευρώ και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 7.037.081,92 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.678.335,59 ευρώ

Επειδή, ομοίως, ο έλεγχος έκρινε ότι τα 9 φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση προς τον προσφεύγοντα κατά το φορολογικό έτος 2018, συνολικού ποσού 34.600,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 8.304,00 €, είναι εικονικά στο σύνολο τους. Η εικονικότητα αποδείχθηκε τόσο με βάση την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και με τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ. Ειδικότερα από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψαν τα κάτωθι:

- Η ανωτέρω επιχείρηση έλαβε από την επιχείρηση ΑΦΜ εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία αξίας 5.197.835,70 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.247.480,57 ευρώ και εξέδωσε 903 εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 5.279.375,42 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.267.050,06 ευρώ.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι οι ανωτέρω εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις, κατά το έτος 2018 ήταν φορολογικά υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, ως εκ τούτου, ο προσφεύγων, λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, 1238/2018).

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι αναιτιολόγητα και εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ως εικονικά και ο κύριος ισχυρισμός του είναι ότι από τους εν λόγω εκδότες (.....) προμηθεύτηκε ηλεκτρομηχανολογικό εξοπλισμό τον οποίο εγκατέστησε σε διάφορα καταστήματα του πελάτη του Προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσκομίζει μεταξύ άλλων υπεύθυνες δηλώσεις των επιβλεπόντων μηχανικών του πελάτη του και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρησή του προς τον πελάτη του.

Ωστόσο, οι εν λόγω ισχυρισμοί του παραμένουν αναπόδεικτοι και απορρίπτονται καθώς: α) στα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά δεν αναγράφεται το μεταφορικό μέσο, δεν προσκομίζονται φορτωτικές μεταφορικών εταιριών, ενώ κατά την κρινόμενη περίοδο καμιά από τις τρεις ανωτέρω εκδότριες δεν διέθετε ιδιόκτητο επαγγελματικό φορτηγό όχημα. Να σημειωθεί ότι η έδρα των τριών εκδοτριών εταιρειών είναι στην η έδρα του προσφεύγοντος είναι στο και τα διάφορα καταστήματα του που ο προσφεύγων επικαλείται ότι μεταφέρθηκαν τα αγαθά βρίσκονται στο β) από τις υπεύθυνες δηλώσεις προκύπτει ότι οι επιβλέποντες μηχανικοί δεν επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του καθώς συγκεκριμένα αναφέρουν μεταξύ άλλων «Επίσης είμαι σε θέση να βεβαιώσω ότι υλικά του έργου παραδόθηκαν από προμηθευτές της εργολήπτριας εταιρείας σε αρμόδιο υπάλληλό της χωρίς ωστόσο να δύναμαι να βεβαιώσω ποια υλικά είναι αυτά και την προμηθεύτρια εταιρεία καθώς τα σχετικά παραστατικά και η παραλαβή δεν έγινε από υπάλληλο της εταιρείας μας αλλά όπως προαναφέρθηκε σε υπάλληλο της εργολήπτριας» γ) από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ προκύπτει ότι ο προσφεύγων συνεργαζόταν και με άλλους προμηθευτές ηλεκτρολογικού εξοπλισμού το κρινόμενο φορολογικό έτος (π.χ., ΑΦΜ: με καθαρή αξία συναλλαγών ύψους 137.500,97€), δ) ο προσφεύγων ενώ προσκομίζει συμβάσεις παροχής υπηρεσιών με τον πελάτη του, δεν προσκομίζει αντίστοιχα προσφορές, συμβάσεις και λοιπά έγγραφα αλληλογραφίας με τους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων. Συνεπώς από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν γίνεται να συσχετιστούν οι υπό κρίση αγορές του με την παροχή υπηρεσιών στον πελάτη του.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, όλες οι εξοφλήσεις των υπό κρίση τιμολογίων πραγματοποιήθηκαν μόνο τραπεζικά. Ωστόσο 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 την προσφεύγουσα εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτριών επιχειρήσεων, δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών αλλά ούτε και την καλή πίστη του προσφεύγοντος, ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων δεν προσκομίζει οποιοδήποτε άλλο υποστηρικτικό στοιχείο όπως προαναφέρθηκε.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο ή ισχυρισμό αλλά επαναλαμβάνει τους ισχυρισμούς που πρόβαλε στο σημείωμα διαπιστώσεων.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, οι ως άνω εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτες και δεν διέθεταν τις υποδομές και την ειδικότητα για να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα άνω λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας λήπτριας και των φερόμενων ως εκδοτών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις 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 στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν το Εισόδημα και τον ΦΠΑ εξεδόθησαν με βάση τις οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων και αναγράφουν τις νομοθετικές διατάξεις που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή τους, εκθέτει τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών που υποστηρίζουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της φορολογικής αρχής και τα στοιχεία, στα οποία η τελευταία στηρίχτηκε για την εξαγωγή των πορισμάτων της, με υπαγωγή των διαπιστώσεών τους, στις διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου. Επίσης οι προσβαλλόμενες πράξεις εμπεριέχουν όλα τα βασικά στοιχεία που συγκροτούν το υποστατό και νόμο βάσιμό τους περιλαμβάνοντας στο σώμα τους τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, τη σύντομη περιγραφή των παραβάσεων και τον επιβαλλόμενο φόρο και το πρόστιμο.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν απορριπτέοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 16/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την επικύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων

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

Φορολογία Εισοδήματος

υπ' αριθμ. /18-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΑΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	70.756,01 €	70.756,01 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	35.378,01 €	35.378,01 €
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	14.282,02	14.282,02
ΣΥΝΟΛΟ	120.416,04 €	120.416,04 €

Φορολογία ΦΠΑ

υπ' αριθμ. /18-11-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ(ΩΣ ΑΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ Ν. 5104/2024) ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2018	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	36.318,08 €	36.318,08 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	18.159,04 €	18.159,04 €
ΣΥΝΟΛΟ	54.477,12 €	54.477,12 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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