



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 964

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312351
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. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ κατοίκου, οδός, Τ.Κ....., κατά των:

Α) με αριθμό/13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Β) με αριθμό/13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

Γ) με αριθμό/13-11-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.9 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 20-12-2024 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 04-08-2014 με κύρια δραστηριότητα: «.....» και σε διακοπή εργασιών στις 08-08-2019, με δηλωθείσα έδρα επί της οδού, Τ.Κ.....

Α) Με τη με αριθμό/13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 87.108,04 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ν.4987/2022) (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024) ποσού 43.554,02 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **130.662,06 €**.

Β) Με τη με αριθμό/13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 4.773,31 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ν.4987/2022) (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024) ποσού 2.386,66 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **7.159,97 €**.

Γ) Με τη με αριθμό/13-11-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.9 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, λόγω μη συνεργασίας κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, καθόσον δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτ./05-08-2024 Αίτημα παροχής πληροφοριών αρ.14 ν.5104/2024. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 παρ.9 και 65 του ν.5104/2024 σε

συνδυασμό με τα όσα έχουν διευκρινισθεί με την Ε.2042/2022 εγκύκλιο και τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **18-11-2024** στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του και αναγνώσθηκαν την **ίδια ημέρα**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει των με αριθμό/05-08-2024 και/13-09-2024 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 – 2019.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν τα κάτωθι έγγραφα:

α) το υπ' αριθμό πρωτ. Υ.Ε.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ2024/27-06-2024 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένο το από 25/06/2024 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής περί αποδοχής εικονικών τιμολογίων, το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και έλαβε αρ. πρωτ. εισερχομένου ΕΜΠ/09-07-2024, β) το υπ' αριθμό πρωτ. Υ.Ε.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ2024/21-08-2024 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένο το από 12/08/2024 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής περί αποδοχής εικονικών τιμολογίων, το οποίο διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και έλαβε αρ. πρωτ. εισερχομένου ΕΜΠ/23-08-2024 και γ) τα υπ' αριθμό πρωτ. Υ.Ε.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ2024/30-09-2024 και Υ.Ε.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ2024/30-09-2024 έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένα τα από 23/09/2024 Πληροφοριακά Δελτία της ΥΕΔΔΕ Αττικής περί αποδοχής εικονικών τιμολογίων, καθώς και το υπ' αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ2024/30-09-2024 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής περί αποστολής φακέλου υπόθεσης, τα οποία διαβιβάστηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και έλαβαν αρ. πρωτ. εισερχομένου ΕΜΠ/07-10-2024, ΕΜΠ/07-10-2024 και ΕΜΠ/07-10-2024.

Σύμφωνα με το από 25/06/2024 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η συναλλασσόμενη επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στο φορολογικό έτος 2018 δεκατρία (13) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 97.823,50 € πλέον Φ.Π.Α. 23.477,64 €, ήτοι συνολικής αξίας 121.301,14 € και στο φορολογικό έτος 2019 δύο (2) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 10.257,50 € πλέον Φ.Π.Α. 2.461,80 €, ήτοι συνολικής αξίας 12.719,30 €. Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τη, κρίθηκαν από την ελεγκτική υπηρεσία εικονικά στο σύνολό τους.

Επιπλέον, σύμφωνα με το από 12/08/2024 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η συναλλασσόμενη επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στο φορολογικό έτος 2018 τέσσερα (4) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 24.040,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.769,60 €, ήτοι συνολικής αξίας 29.809,60 €. Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τη κρίθηκαν από την ελεγκτική υπηρεσία εικονικά στο σύνολό τους.

Επίσης, σύμφωνα με τα από 23/09/2024 Πληροφοριακά Δελτία της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η συναλλασσόμενη επιχείρηση με Α.Φ.Μ., εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στο φορολογικό έτος 2018 είκοσι (20) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 134.652,00 € πλέον Φ.Π.Α. 32.316,48 €, ήτοι συνολικής αξίας 166.968,48 €. Τα

εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την, κρίθηκαν από την ελεγκτική υπηρεσία εικονικά στο σύνολό τους.

Επομένως, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ο προσφεύγων κρίθηκε από τον έλεγχο ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, με τα κάτωθι συγκεντρωτικά στοιχεία:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2018	37	256.515,50 €	61.563,72 €	318.079,22 €
2019	2	10.257,50 €	2.461,80 €	12.719,30 €

Στο πλαίσιο εκτέλεσης της εκδοθείσας εντολής ελέγχου, αναρτήθηκε ηλεκτρονικά την 05/08/2024 και τεκμαίρεται ότι κοινοποιήθηκε την 16/08/2024, η υπ' αριθμό πρωτ./05-08-2024 Γνωστοποίηση έκδοσης εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων, με συνημμένο αντίγραφο της εκδοθείσας εντολής ελέγχου.

Την ίδια ως άνω ημέρα αναρτήθηκε ηλεκτρονικά και τεκμαίρεται ότι κοινοποιήθηκε την 16/08/2024 το με αριθμό πρωτ./05-08-2024 Αίτημα παροχής πληροφοριών αρ. 14 Ν. 5104/2024, με το οποίο ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου:

1. Το βιβλίο εσόδων — εξόδων σε έντυπη και σε ηλεκτρονική μορφή, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.
2. Τα πρωτότυπα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα τα στοιχεία που έλαβε με εκδότρια την με Α.Φ.Μ., για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, καθώς και τον τρόπο εξόφλησής τους.

Επί του ανωτέρω αναφερόμενου αιτήματος παροχής πληροφοριών ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο και δεν εξέφρασε κανένα ισχυρισμό.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε αρχικώς το υπ' αριθ./17-09-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) και εν συνεχεία το υπ' αριθ./14-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) λόγω νέων στοιχείων και εξέδωσε τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α., τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 17-09-2024 και 14-10-2024, αντίστοιχα.

Επί των ως άνω ΣΔΕ ο προσφεύγων διατύπωσε εγγράφως απόψεις με τα υπ' αριθ. πρωτ./08-10-2024 και/24-10-2024 υπομνήματα και ακολούθως ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επισημαίνεται ότι με βάση τον έλεγχο που διενεργήθηκε για το φορολογικό έτος 2019, η ζημιά χρήσης περιορίστηκε σε 43.400,03 € αντί ποσού 53.657,53 € με την αρχική δήλωση (ήτοι, $53.657,53 - 43.400,03 = 10.257,50$). Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν προκύπτει επιπλέον ποσό φόρου για καταλογισμό, ο έλεγχος δεν προέβη στην έκδοση προσωρινής και οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη συγκεκριμένη χρήση (σελ.11, 13 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Στην με ημερομηνία θεώρησης 13-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.13):

«...»

8. ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΡΙΣΜΑ – ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

8.1 Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος

Κατόπιν όλων των διαπιστώσεων του ελέγχου τα οποία εκτίθενται αναλυτικώς στην παρούσα, προκύπτει, με αξιοποίηση των δελτίων πληροφοριών που είναι διαθέσιμα στον έλεγχο, η λήψη εικονικών τιμολογίων για τα ελεγχόμενα έτη και οι διαπιστωθείσες διαφορές συνοψίζονται ως κάτωθι:

Χρήση	Αρθρ. 21 § 1 Ν.4172/13 (ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ) Λογιστικές διαφορές (μη εκπιπτόμενες δαπάνες άρθρου 22 ΚΦΕ)	Φ.Π.Α. Εισροών
2018	256.515,50	61.563,72 (καταλογισμός € 87.108,04 λόγω εξάλειψης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου)
2019	10.257,50	2.461,80 (καταλογισμός € 4.773,31 λόγω εξάλειψης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου)

...».

Οι με αριθμό/13-11-2024 και/13-11-2024 προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 13-11-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ενώ η με αριθμό/13-11-2024 προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 13-11-2024 έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2018 – 2019 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου - Παραβίαση του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ. - Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Εν προκειμένω, η έκθεση ελέγχου πάσχει από πλημμελή αιτιολογία. Η Διοίκηση έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές, χωρίς να αιτιολογείται η κρίση των ελεγκτών και χωρίς να αναφέρονται αναλυτικά τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια. Επιπλέον, ο έλεγχος έκρινε εικονικές της συναλλαγές της επιχείρησης του προσφεύγοντος με τις προμηθεύτριες εταιρείες, χωρίς να στηρίζεται σε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο ή πραγματικό δεδομένο που προέκυψε από τον έλεγχο προς τη δική του επιχείρηση.

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας. Εν προκειμένω, καταλογίζεται στον ίδιο επιπλέον ΦΠΑ για παραβάσεις που ούτε αιτιολογούνται ούτε αποδεικνύονται, ενώ ο ίδιος έχει ήδη φορολογηθεί και έχει αποδοθεί ο αναλογούν ΦΠΑ. Επιπλέον, με τις προσβαλλόμενες πράξεις του επιβλήθηκε πρόστιμο το

οποίο υπολογίστηκε με αντικειμενικά κριτήρια χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο βαθμός υπαιτιότητας και τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης.

3ος ΛΟΓΟΣ. Το βάρος απόδειξης της φερόμενης ως παραβάσης φέρει η Διοίκηση. Εν προκειμένω, δεν προκύπτει από πουθενά η τέλεση της φερόμενης ως λήψης εικονικών τιμολογίων, αντιθέτως η Διοίκηση μεταφέρει στον ίδιο το βάρος της απόδειξης της μη εικονικότητας των τιμολογίων.

4ος ΛΟΓΟΣ. Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης - Ανυπαρξία δόλου - Παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας. Ο προσφεύγων καλόπιστα συναλλάχθηκε με τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να γνωρίζει οποιαδήποτε παράνομη δραστηριότητα αυτών. Επιπλέον, ο ίδιος νόμιμα παρέλαβε τα επίμαχα εμπορεύματα, τα οποία μεταφέρθηκαν στην επιχείρησή του με επιμέλεια των προμηθευτών και εν συνεχεία έλαβε και τα αντίστοιχα παραστατικά προβαίνοντας νόμιμα στην εξόφλησή τους.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων υπέβαλε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή φέροντας μεν ψηφιακή υπογραφή, αλλά χωρίς να φέρει την απαιτούμενη από την με αριθμό Α.1165/2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ψηφιακή βεβαίωση εγγράφου μέσω του gov.gr. Ωστόσο, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης κρίνεται σκόπιμη η εξέτασή της.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 32 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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, στην ΠΟΛ.1097/2016 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι 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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 15 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) 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 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 τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 66 του ν.4987/2022 (προγενέστερος ΚΦΔ) (νυν άρθρου 79 του ν.5104/2024) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«...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, ενώ 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, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. ...

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.9 του άρθρου 53 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«9. Σε φορολογούμενους που δεν συνεργάζονται κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ή δεν εγγράφονται στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφονται περισσότερες φορές, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 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 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 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 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«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. ...».

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, στην από 13-11-2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.5-8):

«...

6. ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

...

Λαμβάνοντας επομένως υπόψη τα στοιχεία που παρατίθενται στις ως άνω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προέκυψαν τα ακόλουθα:

Α) Το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (εντολή ελέγχου) και το συνακόλουθο σε αυτό Δελτίο Πληροφοριών της 25/06/2024, εκδόθηκαν με βάση τις διαπιστώσεις ελέγχου, κατόπιν σχετικού ελέγχου, που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην οντότητα «.....» με κύρια δραστηριότητα «..... με έδρα στην οδό , ΤΚ: και Α.Φ.Μ:, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, όπως αυτές αναλυτικά αναφέρονται στη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου

εφαρμογής διατάξεων των Ν.4987/2022 και Ν.4308/2014 (επισυναπτόμενη σε οπτικό δίσκο).

Στην ανωτέρω αναφερόμενη έκθεση, ο έλεγχος προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις, που αφορούν στην ελεγχόμενη οντότητα με την επωνυμία «.....», με βάση τα κάτωθι δεδομένα:

- Όσον αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, όσον δε αφορά το Φ.Π.Α., υπέβαλλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις.
- Τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, οι αγορές και οι πωλήσεις της οντότητας με ΑΦΜ έχουν όπως αναλυτικά περιγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί όπως προκύπτουν από δηλώσεις τρίτων -αντισυμβαλλομένων:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΞΟΔΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
2018	68,82 €	1.000.051,21 €
2019	0,00 €	1.614.749,44 €
ΣΥΝΟΛΟ	68,82 €	2.614.800,65 €

- Από τα δηλωθέντα ΕΞΟΔΑ (για προσωπικές ανάγκες), το γεγονός ότι δεν έχει αγορές πρώτης ύλης, το γεγονός ότι δεν απασχολεί προσωπικό κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι η ελεγχόμενη με ΑΦΜ, δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.
- Η δυσαναλογία αγορών - εξόδων - πωλήσεων της οντότητας με ΑΦΜ καθώς και η ανακριβής υποβολή δηλώσεων στη φορολογική αρχή είναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.
- Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ προκύπτει ότι η ελεγχόμενη με ΑΦΜ δεν απασχολούσε προσωπικό τα έτη 2018 και 2019 για δραστηριότητα φασόν όπως δηλώνει στην έναρξή της, και όχι για πώληση ετοίμων ενδυμάτων.
- Η άρνηση ελέγχου της ελεγχόμενης καθώς και ο μη εντοπισμός της σε δηλωθείσες διευθύνσεις, δηλώνουν την αποφυγή των ελεγκτικών υπηρεσιών, με σκοπό να προβαίνει σε εικονικές συναλλαγές.
- Η έκδοση επιταγών προς τρίτα πρόσωπα μη συναλλασσόμενα με την ελεγχόμενη, με τελικό αποδέκτη την με ΑΦΜ 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.
- Όπως προέκυψε από τον έλεγχο της υπηρεσίας μας από τα στοιχεία που αντλήθηκαν μέσω του υποσυστήματος elenxis και το taxis και από τις απαντήσεις σε αλληλογραφία με τα αρμόδια όργανα, η ελεγχόμενη με ΑΦΜ είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

- Η οντότητα με ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.
[...]
- Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα με ΑΦΜ δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ, ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότητας με ΑΦΜ της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της με ΑΦΜ χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότηρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας με ΑΦΜ με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, δεδομένου ότι η ελεγχόμενη είναι φορολογικώς **ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ**.

Β) Το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (εντολή ελέγχου) και το συνακόλουθο σε αυτό Δελτίο Πληροφοριών της 12/08/2024, εκδόθηκαν με βάση τις διαπιστώσεις ελέγχου, κατόπιν σχετικού ελέγχου, που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην οντότητα «.....» με κύρια δραστηριότητα «.....», με έδρα στην οδό, ΤΚ: και Α.Φ.Μ.:, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ.ΙΓ' Αθηνών, όπως αυτές αναλυτικά αναφέρονται στη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.5104/2024 και Ν.4308/2014 (επισυναπτόμενη σε οπτικό δίσκο).

Στην ανωτέρω αναφερόμενη έκθεση, ο έλεγχος προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις, που αφορούν στην ελεγχόμενη οντότητα με την επωνυμία «.....», με βάση τα κάτωθι δεδομένα:

- Σε ότι αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 καθώς και σε ότι δε αφορά το Φ.Π.Α., υπέβαλλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις και για το έτος 2019.
- Τα φορολογικά έτη 2017-2018-2019, οι αγορές και οι πωλήσεις της οντότητας με ΑΦΜ έχουν ως αναλυτικά περιγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί όπως προκύπτουν από δηλώσεις τρίτων – αντισυμβαλλομένων:

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 €

- Από τα δηλωθέντα ΕΞΟΔΑ (μέρος αυτών για προσωπικές ανάγκες), το γεγονός ότι δεν έχει αγορές πρώτης ύλης τα έτη 2017-2018, αλλά και οι αγορές που δήλωσε το 2019 δεν δύνανται να καλύψουν, το εμφανώς δυσανάλογο ύψος πωλήσεων. Το γεγονός ότι δεν απασχολεί προσωπικό κατά το φορολογικό έτος 2019 και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι η ελεγχόμενη με ΑΦΜ, δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.
- Η δυσαναλογία αγορών - εξόδων - πωλήσεων της οντότητας ΑΦΜ καθώς και η ανακριβής υποβολή δηλώσεων στη φορολογική αρχή είναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.
- Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος ΑΦΜ δεν απασχολούσε προσωπικό το έτος 2019 για δραστηριότητα φασόν όπως δηλώνει στην έναρξή του, και όχι για πώληση ετοιμών ενδυμάτων.
- Η άρνηση ελέγχου της ελεγχόμενης καθώς και ο μη εντοπισμός της σε δηλωθείσες διευθύνσεις, δηλώνουν την αποφυγή των ελεγκτικών υπηρεσιών, με σκοπό να προβαίνει σε εικονικές συναλλαγές.
- Η έκδοση επιταγών προς τρίτα πρόσωπα μη συναλλασσόμενα με την ελεγχόμενη, με τελικό αποδέκτη τον ΑΦΜ 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.
- Όπως προέκυψε από τον έλεγχο της υπηρεσίας μας από τα στοιχεία που αντλήθηκαν μέσω του υποσυστήματος elenxis και το taxis και από τις απαντήσεις σε αλληλογραφία με τα αρμόδια όργανα η ελεγχόμενη οντότητα ΑΦΜ είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.
- Η οντότητα ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.
[...]
- Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα ΑΦΜ δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ, ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότητας ΑΦΜ της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματος τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότητας ΑΦΜ χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας ΑΦΜ με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.
- Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της οντότητας που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.

Γ) [...]

Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την με Α.Φ.Μ., κρίθηκαν από την ελεγκτική υπηρεσία εικονικά στο σύνολό τους. Ειδικότερα, μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

- η οντότητα αναζητήθηκε από τον έλεγχο στη δηλωθείσα επαγγελματική της έδρα δίχως να εντοπιστεί.
- Οι αγορές και οι πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας για το έτος 2018 όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΞΟΔΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
2018	0,00 €	1.156.446,21 €

- Από τις δηλώσεις της ελεγχόμενης οντότητας στο VIES προκύπτει ότι δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή υπηρεσιών ενώ η ΔΗΛΕΔ γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών/εξαγωγών.

...».

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω προμηθεύτριες επιχειρήσεις, κατά τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019 είναι εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από τις ανωτέρω οντότητες ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε **37 εικονικά φορολογικά στοιχεία, για το φορολογικό έτος 2018**, συνολικής καθαρής αξίας 256.515,50 € πλέον Φ.Π.Α. 61.563,72 €, ήτοι συνολικής αξίας 318.079,22 € και **2 εικονικά φορολογικά στοιχεία, για το φορολογικό έτος 2019**, συνολικής καθαρής αξίας 10.257,50 € πλέον Φ.Π.Α. 2.461,80 €, ήτοι συνολικής αξίας 12.719,30 €, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι ο ίδιος καλόπιστα συναλλάχθηκε με τις εκδότριες εταιρείες και προέβη σε νόμιμη εξόφληση των υπό κρίση παραστατικών. Επιπλέον ότι ο έλεγχος βασιζόμενος σε υποθετικούς συλλογισμούς και όχι σε πραγματικά δεδομένα προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων σε κανένα στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε παραστατικά εξόφλησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, αλλά ούτε και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, όπως το σύνολο των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων και τα παραστατικά μεταφοράς των εμπορευμάτων που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί

εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος και ο έλεγχος ορθώς προέβη στην αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, επικαλείται επίσης έλλειψη ειδικής, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία του ίδιου.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις, ήταν εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, 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. 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, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην έκθεση ελέγχου, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 13-11-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2018 – 2019 του Προϊστάμενου του

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, επιπλέον από την Υπηρεσία μας έχουν εκδοθεί οι με αριθμό/2023,/2023,/2024 και/2024 απορριπτικές αποφάσεις σε σχετικές προσφυγές του προσφεύγοντος, ως λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **18-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό/13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Β) με αριθμό/13-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

Γ) με αριθμό/13-11-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.9 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Α) Η με αριθμό/13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	87.108,04 €
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ	43.554,02 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	130.662,06 €

Β) Η με αριθμό/13-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	4.773,31 €
------------------------------	------------

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ	2.386,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.159,97 €

Γ) Η με αριθμό/13-11-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.9 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 2.500,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.