



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/04/2025

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

Αριθμός απόφασης: 1191

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312351
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.)».

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου..... κατά των:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και

Β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την απόέκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 40.551,81€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 ν.5104/2024) ποσού 20.275,91€, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.807,57€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ύψους **68.635,29€**.

Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 6.841,33€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 Ν. 5104/2024) ποσού 3.420,67€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **10.262,00€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2018.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα η με αριθμόεντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών και εισφορών καθώς και έλεγχος ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, κατόπιν διαβίβασης στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης (η αρμοδιότητα ελέγχου της οποίας μεταφέρθηκε στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή Δ.ΟΡΓ.Α 1029327 ΕΞ 2022/05.04.2022) του με αριθ. πρωτ. ΕΜΠεγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ ΕΜΠ).

Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόΈκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που επισυνάπτονταν στο ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών της ίδιας υπηρεσίας, από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση για τα έτη 2016 — 2018, **όλα τα εκδοθέντα από την εταιρεία αυτή φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά**. Μεταξύ των πελατών της εκδότριας εταιρείαςκαι των ληπτών των εικονικών της φορολογικών στοιχείων για τα έτη 2016 - 2018, συμπεριλαμβανόταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα

Ειδικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης η επιχείρηση του προσφεύγοντα έλαβε από τηνστα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία:

Φορολογικό έτος 2016

α/α	ΟΝΟΜ/ΝΥΜΟ	ΑΦΜ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΦΠΑ (24%)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			7	8.136,96	1.952,86	10.089,82

Φορολογικό έτος 2017

α/α	ΟΝΟΜ/ΝΥΜΟ	ΑΦΜ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΦΠΑ (24%)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			16	38.489,34	9.237,41	47.726,75

Φορολογικό έτος 2018

α/α	ΟΝΟΜ/ΝΥΜΟ	ΑΦΜ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΦΠΑ (24%)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			14	48.352,15	11.604,01	59.956,13

Ακολούθως, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σχετικά με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης απέστειλε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ.πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων και στοιχείων στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας την τα ζητηθέντα. Ο έλεγχος παρέλαβε μεταξύ άλλων τα εκδοθέντα από τηνφορολογικά στοιχεία με την με αριθ. πρωτ.έκθεση κατάσχεσης.

Στη συνέχεια, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και σύμφωνα με τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα για την επιχείρηση του προσφεύγοντα:

- Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες ποσού **41.763,00€** που αφορούν σε προμήθεια διαφημιστικού υλικού και διοργάνωσης εκδήλωσης, για τις οποίες δεν καταβλήθηκε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Β.Δ. 24-9/20-10-1958, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 9, παρ. 6 του Ν. 2880/2001, δημοτικό τέλος,
- Τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα τιμολόγια της εκδότριαςκρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους και ειδικότερα ότι για την κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 έλαβε δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **48.352,14€**.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης στο ποσό των 330.893,95 € και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης με την προσθήκη των παραπάνω λογιστικών διαφορών ως εξής:

Φορολογική περίοδος 1/1 - 31/12 /2018		
Ακαθάριστα έσοδα	330.893,95	
Κέρδη βιβλίων		42.549,48
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου		90.115,14
Μη εκπιπόμενες διαφημιστικές δαπάνες		41.763,00

Εικονικά φορ. στοιχεία		48.352,14
Καθαρά κέρδη ελέγχου		132.664,62

Με την προσθήκη των παραπάνω διαφορών, τα φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντα διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 1/1 - 31/12 /2018		
Δηλωθέντα εισοδήματα	Υπόχρεου	Συζύγου
Ακίνητα	1.995,00	9.694,75
Μερίσματα - Τόκοι - Δικαιώματα	269,40	7,75
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		
Επιχειρηματική δραστηριότητα	132.664,62	
Αυτοτελώς φορ. Ποσά κλπ		
Σύνολο	134.929,02	9.702,50
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών		
Συνολικό εισόδημα	134.929,02	9.702,50
Μείον αυτοτελώς φορ. Ποσά κλπ		
Φορολογητέο εισόδημα ελέγχου	134.929,02	9.702,50
Εισόδημα επιβολής ειδ. εισφοράς αλληλεγγύης	134.929,02	9.702,50

Ως προς τον ΦΠΑ, οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές και ο φόρος εκροών και εισροών της επιχείρησης του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν ως ακολούθως:

Οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ.

Οι φορολογητέες εισροές προσδιορίστηκαν όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία μετά την αφαίρεση του ποσού των **11.603,99€** διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του Ν. 2289/00 αντιστοιχεί σε αγορές με μη νόμιμο φορολογικό στοιχείο, καθόσον αφορά σε φόρο εισροών εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επίσης από το συνολικό ποσό των **11.603,99€**, το ποσό ΦΠΑ των **4.807,27€** που αντιστοιχεί στα με αρ. Τ.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. Σειρά Β καθαρής αξίας € 20.030,28 δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από το φόρο εκροών για τον πρόσθετο λόγο ότι επιδείχθηκαν και κατασχέθηκαν από τον έλεγχο φωτοαντίγραφα και όχι γνήσια φορολογικά στοιχεία.

Κατόπιν τούτων οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος εκροών, οι φορολογητέες εισροές και ο φόρος εισροών διαμορφώθηκαν ως εξής:

Φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2018

ΕΚΡΟΕΣ - ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ

Διαχ. Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ. Περίοδος (ΕΩΣ)	Συνολικές Εκροές	Απαλ/μενες Εκροές	Εκροές με 24%	ΦΠΑ 24%	ΦΠΑ Εκροών
01/01/2018	31/03/2018	52.634,76	780,00	51.854,76	12.445,14	12.445,14
01/04/2018	30/06/2018	79.662,00	1.229,00	78.433,00	18.823,92	18.823,92
01/07/2018	30/09/2018	160.247,62	12.750,00	147.497,62	35.399,43	35.399,43
01/10/2018	31/12/2018	41.511,53	800,00	40.711,53	9.770,77	9.770,77
Σύνολο		334.055,91	15.559,00	318.496,91	76.439,26	76.439,26

ΕΙΣΡΟΕΣ

Διαχ. Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ. Περίοδος (ΕΩΣ)	Φορολογητέες Εισροές	Αγορές- Δαπάνες Εσωτ.	Εισαγωγές, αγορές παγίων	Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις
01/01/2018	31/03/2018	32.786,94	30.562,94		2.224,00
01/04/2018	30/06/2018	30.676,67	30.394,41	282,26	
01/07/2018	30/09/2018	28.088,84	28.088,84		
01/10/2018	31/12/2018	86.660,58	86.218,57	442,01	
Σύνολο		178.213,03	175.264,76	724,27	2.224,00

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ

Διαχ. Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ. Περίοδος (ΕΩΣ)	ΦΠΑ αγορών εσωτερικού	ΦΠΑ Εισαγωγών, αγορών παγίων	ΦΠΑ ενδ. Αποκτήσεων	Σύνολο φόρου εισροών
01/01/2018	31/03/2018	7.260,67	0,00	533,76	7.794,43
01/04/2018	30/06/2018	7.244,49	67,74		7.312,23
01/07/2018	30/09/2018	6.732,15	0,00		6.732,15
01/10/2018	31/12/2018	20.683,29	106,09		20.789,38
Σύνολο		41.920,60	173,83	533,76	42.628,19

ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ

Φόρος εισροών			42.628,19
Πλέον: Πληρωμές στο Δημόσιο	37.988,36		
Πλέον: Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. Έτους	0,00		
Πλέον: Λοιπά προστιθέμενα ποσά	0,00		37.988,36
Μείον: Φόρος από διακανονισμό	0,00		
Μείον: Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,01		0,01
Σύνολο φόρου εισροών			80.616,54
Σύνολο φόρου εκροών			76.439,26
Χρεωστικό Υπόλοιπο			6.841,33
Πιστωτικό Υπόλοιπο			11.018,61

Ο έλεγχος περιέλαβε τις διαπιστώσεις του στο με αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει των άρθρων 33 & 65 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.). Επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε εντός της προβλεπόμενης νόμιμης εικοσαήμερης προθεσμίας υπόμνημα και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Μη νόμιμη η ελεγκτική κρίση περί μη έκπτωσης δαπανών ύψους 41.763,00€.

Προσκομίζονται τα ένδικα τιμολόγια, εκδόσεως της εταιρείας, καθώς και τα αποδεικτικά ολοσχερούς εξόφλησης αυτών, εκ της αιτιολογίας και περιγραφής των οποίων, συνάγεται ξεκάθαρα οι εν λόγω δαπάνες δεν υπόκεινται σε δημοτικό τέλος, αφού αφορούν περιπτώσεις μη υπαγόμενες στο άρθρο 15 ΒΔ 24-9/20-10-1958, και ως εκ τούτου μη νόμιμα ο έλεγχος, βάσισε την περί μη έκπτωσης των δαπανών κρίση του στο γεγονός της μη εξοφλήσεως του αναλογούντος τέλους, δεδομένου του ότι δεν συνέτρεχε τοιαύτη υποχρέωση.

2. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων- Μη διενέργεια ιδίων ελεγκτικών επαληθεύσεων από το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ο διενεργηθείς εις βάρος του έλεγχος, βασίστηκε αμιγώς, στα διαλαμβανόμενα στο Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, δίχως δηλαδή, να προβούν τα ίδια τα αρμόδια ελεγκτικά

όργανα του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Η δε παντελής απουσία αιτιολογίας, άλλως η ελλιπής αιτιολογία της έκθεσης της φορολογικής αρχής, καθώς και η μη διενέργεια ιδίων ελεγκτικών επαληθεύσεων καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις αυτομάτως πλημμελείς και αναιτιολόγητες, δεδομένου μάλιστα ότι έκθεση ελέγχου άλλης αρχής δεν δεσμεύει την αρμόδια για τη βεβαίωση του φόρου φορολογική αρχή ως προς την τελική κρίση της.

3. Επί της κρίσεως του ελέγχου, περί εικονικότητας των συναλλαγών του με την εταιρεία: Πραγματικές στο σύνολό τους οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές.

Αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής.

- Παρ' ότι αντικειμενικώς αποδεικνύεται ότι η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία ήτο, κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτή, γεγονός που δεν αμφισβητείται σε κανένα σημείο της ένδικης έκθεσης, αλλά και σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή και, συνακόλουθα, παρά το γεγονός ότι δεν απεδείχθησαν τα παραπάνω, διατηρουμένου στο ακέραιο του σχετικού βάρους αποδείξεως για την εικονικότητα των συναλλαγών στην φορολογική αρχή, εντούτοις ο έλεγχος κατέληξε, χωρίς να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, στο προσωρινό πόρισμα του, ότι οι συναλλαγές αυτές, δήθεν, δεν πραγματοποιήθηκαν.

- Η σύναψη συνεργασίας αποτυπώνεται στην υπογραφείσα σύμβαση, με τους όρους και συμφωνίες που αναφέρονται σε αυτή. Η τελικώς καταρτιθείσα από σύμβαση κατατέθηκε σε παντελώς ανύποπτο χρόνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., γεγονός που την καθιστά βεβαίως χρονολογίας και ανυπόπτου χρονικού διαστήματος, υπό την έννοια ότι αυτή συνάφθηκε αποδεδειγμένα κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα και προ του ελέγχου.

- Τα κρινόμενα 14 τιμολόγια συνολικής αξίας 59.956,13€, εξοφλήθηκαν όπως ο νόμος ορίζει, διατραπεζικά.

- Ορισμένες υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς την διεκπεραιώθηκαν από την

4. Ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων (πάντοτε βέβαια, ως προς το πρόσωπο του εκδότη – διότι είναι αδύνατον να κριθούν ολοσχερώς εικονικές οι κρινόμενες συναλλαγές), οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, καθόσον η επιχείρησή του υπήρξε καλόπιστη λήπτρια.

5. Πρέπει να αναγνωριστούν, σε κάθε περίπτωση, προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα ως άνω τιμολόγια, καθόσον η επιχείρησή του ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

6. Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η επιχείρησή του δικαιούται να εκπέσει τον Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων από τον Φ.Π.Α. εκρών, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα τιμολόγια νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί διαφημιστικών δαπανών ύψους 41.763,00€

Επειδή, στο άρθρο 15 με τίτλο «Τέλος διαφήμισης» του βασιλικού διατάγματος της 24.9/20.10.1958 «Περί κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των δήμων και κοινοτήτων» (Α' 171/20.10.1958) ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων τέλος για κάθε διαφήμιση που γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο και μορφή σε χώρους που βρίσκονται μέσα στα διοικητικά τους όρια. Ο συντελεστής του τέλους καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου,

κατά περιοχή και κατηγορία διαφήμισης ως εξής: Κατηγορία Α. Για διαφημίσεις που αναγράφονται ή αναρτώνται ή επικολλούνται: [...] Κατηγορία Β. Α.α. για διαφημίσεις φωτεινές σε στέγες ή δώματα καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται με ηλεκτρικές εφημερίδες, [...] Κατηγορία Γ. Για διαφημίσεις που γίνονται μέσα στα οχήματα σιδηροδρόμων, τροχιοδρόμων, ηλεκτροκίνητων αυτοκινήτων και κάθε τύπου οχήματα δημόσιας χρήσης ή στην εξωτερική επιφάνεια αυτών, [...] Κατηγορία Δ.. [...].».

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 9 του ν. 2880/2001 ορίζεται ότι:

«6. α. Η κατηγορία Δ` της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος "περί κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον νόμου των ισχυουσών διατάξεων περί των προσόδων των Δήμων και Κοινοτήτων" (ΦΕΚ 171 Α`), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής: "Κατηγορία Δ`. α. Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό 2% επί της δαπάνης διαφήμισης. Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης. β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτησή τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδομένων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές. Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής ενέργειες: - η ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια, - η τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα, - η διανομή δοκιμαστικών προϊόντων, - εκδηλώσεις - εκπλήξεις ("Happenings") στους χώρους του καταστήματος... δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.».

Επειδή, όπως συνάγεται από την περιγραφή των υποκειμένων σε τέλος τρόπων διαφήμισης, την κατάταξή τους στις τέσσερις ως άνω κατηγορίες και την πρόβλεψη ιδιαίτερου, κατά περίπτωση, ποσού και τρόπου υπολογισμού της σχετικής οφειλής, ο καθορισμός των περιπτώσεων που υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης κατά το άρθρο 15 του β.δ/τος της 24-9/20.10.1958 (όπως οι διατάξεις αυτού ίσχυαν έως και την 16-11-1999, ήτοι πριν την τροποποίησή τους από το άρθρο 25 του ν. 2753/1999), παρά τη γενικότητα της διατύπωσης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου, έχει περιοριστικό χαρακτήρα. Συνεπώς, δεν υπόκεινται σε τέλος, κατά το άρθρο αυτό, οι διαφημίσεις εκείνες, ο τρόπος διενέργειας των οποίων δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις πιο πάνω κατηγορίες (βλ. ΣτΕ 1536/2019, 1820/2015, 1816/2015, 3740-3741/2014, 1686-1688/2014, 1509-1510/2013, 783/2010). Η δε αναφορά που γίνεται στην Κατηγορία Δ' του εν λόγω άρθρου, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, σε «οποιονδήποτε άλλον τρόπον», περιορίζεται, κατά την έννοιά της, σε τρόπους διαφήμισης επί των ειδών της κατηγορίας αυτής, άλλους από τις ειδικώς μνημονευόμενες «διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις» (βλ. ΣτΕ 1540/2019, 3740-3741/2014, 783/2010).

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν αναγνωρίστηκαν στον προσφεύγοντα προς έκπτωση δαπάνες της επιχείρησής του ποσού 41.763,00€, οι οποίες αφορούσαν σε προμήθεια διαφημιστικού υλικού και διοργάνωση εκδήλωσης, για τις οποίες δεν καταβλήθηκε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Β.Δ. 24-9/20.10.1958, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 6 του ν.2880/2001 δημοτικό τέλος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, από τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., από τα αποδεικτικά της ολοσχερούς εξόφλησης αυτών και από την αιτιολογία και της περιγραφή τους, συνάγεται ξεκάθαρα ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν υπόκεινται σε δημοτικό τέλος καθώς δεν εμπίπτουν στο αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής των ως άνω διατάξεων και ως εκ τούτου η κρίση του ελέγχου ήταν εσφαλμένη.

Επειδή, σκοπός της η ως άνω εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, σύμφωνα με το καταστατικό της, είναι:

«Σκοπός

..... Για την επίτευξη του παραπάνω σκοπού η εταιρία μπορεί: α) να ιδρύει ή και να συμμετέχει ή και κατά οποιοδήποτε τρόπο να αποκτά συμφέροντα σε άλλες εταιρίες οποιουδήποτε τύπου, που θα έχουν παρεμφερείς σκοπούς ή απλώς χρήσιμους κατά οποιοδήποτε τρόπο, έστω και εμμέσως, για την επίτευξη των σκοπών της εταιρίας, β) να διενεργεί κάθε πράξη υλική και νομική που τείνει αμέσως ή εμμέσως στην επίτευξη των σκοπών της εταιρίας ή και συναφών αυτών.».

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα παραστατικά τιμολόγησης αποδεικνύεται ότι η διαφημιστική εταιρεία παρείχε στον προσφεύγοντα διαφημιστικές υπηρεσίες, αποκλειστικά για την προβολή της ατομικής επιχείρησής του και συγκεκριμένα :

- Με το υπ' αριθ.τιμολόγιο του παρείχε τη δημιουργία 50.000 διαφημιστικών φυλλαδίων και 10 πλήρων ενδυμασιών αποτελούμενων από διαφημιστικά μπλουζάκια, παντελόνια και παπούτσια για το προσωπικό της (διαφημίστριας) εταιρείας, η οποία θα αναλάμβανε την προβολή της επιχείρησης του προσφεύγοντος μέσω 12 υπαλλήλων της (2 επικεφαλής και 10 υπαλλήλων για την υλοποίηση της διαφήμισης) για χρονικό διάστημα 10 ημερών και για τέσσερις ώρες καθημερινά. Αντικείμενο της εργασίας των εν λόγω υπαλλήλων, προφανώς, θα ήταν η διανομή των 50.000 διαφημιστικών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος φυλλαδίων σε διάφορα σημεία των περιοχών της δραστηριοποίησής της ή σε περιοχές που πιθανόν ο προσφεύγων ήθελε να επεκτείνει αυτή.
- Με το υπ' αριθ.τιμολόγιο του παρείχε τη δημιουργία 50.000 διαφημιστικών μπαλονιών με αέριο ήλιο και του μέσου μεταφοράς τους, σε συνέχεια της ως άνω περιγραφόμενης διαφημιστικής προβολής της επιχείρησης του προσφεύγοντος: δηλαδή θα προέβαινε στη διανομή ενός διαφημιστικού μπαλονιού μαζί με κάθε ένα φυλλάδιο.
- Με το υπ' αριθ..... τιμολόγιο του παρείχε όλο τον απαραίτητο υλικοτεχνικό εξοπλισμό, αλλά και το έμπυχο δυναμικό, για τη διοργάνωση μίας εκδήλωσης για τη διαφήμιση της ατομικής επιχείρησής του. Έτσι, τον προμήθευσε με 150 φυσικές προσκλήσεις, με τη δημιουργία μίας ψηφιακής πρόσκλησης την οποία ο προσφεύγων μπορούσε να αποστείλει μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (email) σε απροσδιόριστο αριθμό ανθρώπων, με εξοπλισμό για κατάλληλο φωτισμό, DJ, επαγγελματίες χορεύτριες, με ποτά μέσω υπηρεσίας catering καθώς και με την ενοικίαση του απαραίτητου χώρου και του λοιπού απαραίτητου εξοπλισμού για τη διεξαγωγή της εκδήλωσης αυτής. Από το επίμαχο παραστατικό ή από τις

αιτιάσεις του προσφεύγοντος δεν προκύπτουν λεπτομέρειες αναφορικά με τον χώρο ή τα χαρακτηριστικά του χώρου αυτού που πραγματοποιήθηκε η συγκεκριμένη εκδήλωση.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προβολή της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ενέπιπε στο πραγματικό της Κατηγορίας 4 της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 9 του ν. 2880/2001 (Α' 9/30.1.2001), αφού η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα διαφημίστηκε:

- α. μέσω της διανομής φυλλαδίων, τα οποία εμπίπτουν στα έντυπα,
- β. μέσω μπαλονιών, τα οποία δεδομένου ότι είχαν ήλιον και αιωρούνταν εμπίπτουν στον από αέρος τρόπο διαφήμισης και
- γ. μέσω της διενεργηθείσας εκδήλωσης απευθυνόμενη σε απροσδιόριστο αριθμό αποδεκτών – εν δυνάμει πελατών, στην οποία υπήρχε μουσική, ποτά, χορεύτριες και όλη η απαραίτητη διακόσμηση, η οποία χωρίς αμφιβολία εμπίπτει στις εκδηλώσεις – εκπλήξεις – happenings του ως άνω βασιλικού διατάγματος.

Επειδή, το σύνολο της δαπάνης του προσφεύγοντος προς την εταιρεία, αφορούσε αποκλειστικά τη διαφήμιση της επιχείρησής του, χωρίς ωστόσο να έχει πληρώσει ως διαφημιζόμενος το ανάλογο δημοτικό τέλος.

Συνεπώς, νομίμως ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις σχετικές δαπάνες του προσφεύγοντα και για τον λόγο αυτό ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί εικονικών τιμολογίων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«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 υπολογισμό 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.»

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 αποστέλλόμενα 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 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, 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 επιτηδεύματος 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν.2859/2000 ορίζεται 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, σύμφωνα 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: [...]

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, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμόεντολής του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών και εισφορών καθώς και έλεγχος ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, κατόπιν διαβίβασης στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης (η αρμοδιότητα ελέγχου της οποίας μεταφέρθηκε στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή Δ.ΟΡΓ.Α 1029327 ΕΞ 2022/05.04.2022) του με αριθ. πρωτ. ΕΜΠεγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Σύμφωνα με την απόΈκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που επισυνάπτονταν στο ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών της ίδιας υπηρεσίας, από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση για τα έτη 2016 — 2018, όλα τα εκδοθέντα από την εταιρεία αυτή φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά. Μεταξύ των πελατών της εκδότριας εταιρείαςκαι των ληπτών των εικονικών της φορολογικών στοιχείων για τα έτη 2016 - 2018, συμπεριλαμβανόταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα Ειδικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης η επιχείρηση του

προσφεύγοντα έλαβε από τηνστο κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία:

Φορολογικό έτος 2018

α/α	ΟΝΟΜ/ΝΥΜΟ	ΑΦΜ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΦΠΑ (24%)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			14	48.352,15	11.604,01	59.956,13

Αναλυτικά, τα δεκατέσσερα (14) στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων είναι:

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	Είδος στοιχείου	Αρ. τιμολογίου	Ημερομηνία έκδοσης	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική αξία
1		Τ.Π.Υ.	.....	.....	2.045,76	490,98	2.536,74
2		Τ.Π.Υ.	.....	.....	2.045,76	490,98	2.536,74
3		Τ.Π.Υ.	.....	.....	2.045,76	490,98	2.536,74
4		Τ.Π.Υ.	.....	.....	2.045,76	490,98	2.536,74
5		Τ.Π.Υ.	.....	.....	4.091,52	981,96	5.073,48
6		Τ.Π.Υ.	.....	.....	6.280,00	1.507,20	7.787,20
7		Τ.Π.Υ.	.....	.....	4.100,00	984,00	5.084,00
8		Τ.Π.Υ.	.....	.....	8.200,00	1.968,00	10.168,00
9		Τ.Π.Υ.	.....	.....	2.258,86	541,64	2.800,50
10		Τ.Π.Υ.	.....	.....	1.090,00	261,60	1.351,60
11		Τ.Π.Υ.	.....	.....	2.301,48	552,35	2.853,83
12		Τ.Π.Υ. Σειρά Β	.....	.....	2.173,62	521,66	2.695,28
13		Τ.Π.Υ. Σειρά Β	.....	.....	2.173,62	521,66	2.695,28
14		Τ.Π.Υ. Σειρά Β	.....	.....	7.500,00	1.800,00	9.300,00
Σύνολα					48.352,14	11.603,99	59.956,13

Ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής λαμβάνοντας υπόψη όσα του προσκόμισε ο προσφεύγων, την από Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, έκρινε τα ληφθέντα από την επιχείρηση του προσφεύγοντα τιμολόγια εκδόσεως της εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου στην «.....» με ΑΦΜ, προέκυψε ότι (σελ. 246 της έκθεσης ελέγχου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσ/κης ή σελ.28 της έκθεσης ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής):

«[...] δεν απέμεινε καμία αμφιβολία ότι η επιχείρηση, με ΑΦΜ επί της οδού, δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμία από τις συναλλαγές που φέρεται ότι πραγματοποίησε. Πραγματικός λοιπόν σκοπός της έναρξής της δεν ήταν να δραστηριοποιηθεί επαγγελματικά και εμπορικά αλλά να θεωρήσει φορολογικά στοιχεία ώστε να μπορέσει να τα χρησιμοποιήσει στην έκδοση ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές και ως εκ τούτο υπέπεσε σε παραβάσεις των διατάξεων των άρθρων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και συγκεκριμένα [...]

Μεταξύ των συναλλαγών τηςπου κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής τους είναι και οι συναλλαγές με την επιχείρηση, η οποία δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για παροχή των αιτηθεισών πληροφοριών σύμφωνα με το άρθρο 15 § 3 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).....».

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την απόΈκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπηρεσίας και τις διαπιστώσεις της απόΈκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, που συμπεριλαμβάνονται σε αυτή (σελ. 15 και επόμενες της απόΈκθεσης ελέγχου):

«[...] εντοπίστηκε λειτουργία κυκλώματος όπου χρησιμοποιήθηκαν επιχειρήσεις χωρίς συναλλακτική δραστηριότητα, μεταξύ των οποίων και η ελεγχόμενη οικονομική οντότηταμε μοναδικό σκοπό την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως χαρτιά νοούμενα, άνευ αντικειμένου συναλλαγής, προκειμένου, με διαδοχικές τιμολογήσεις, να ωφελούνται από την ιδιοποίηση του αναλογούντος ΦΠΑ οι τελικοί αποδέκτες αυτών.[...]

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΔΕΙΚΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΤΗΣ

8. Ως προς την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους

[...] οο οποίος εμφανίζεται κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016 έως 2018, ως διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της ελεγχόμενης επιχείρησηςουδέποτε άσκησε ή ήταν σε θέση να ασκήσει τη διοίκηση αυτής καθώς και να παρέχει τις υποτιθέμενες υπηρεσίες ως ανάδοχος έργου, διότι κατά την επίμαχη χρονική περίοδο, ο:

- παρουσιάζεται ως επιχειρηματίας και κυρίως ως μοναδικός εκπρόσωπος και εταίρος, διοικώντας ταυτόχρονα έξι επιχειρήσεις που αποδίδουν κέρδη (περίπου 1,2 εκ. ευρώ), εκ των οποίων μόνο η μία έχει έδρα στο, ενώ παράλληλα δηλώνει ότι όλες οι εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη εταιρείαπραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο, με γνώσεις που απέκτησε εμπειρικά.

- εργάζεται ως Ιδιωτικός Υπάλληλος (μισθωτός) πλήρους απασχόλησης, με καθήκοντα SECURITY, εντός του, λαμβάνοντας ως αμοιβή το βασικό μισθό που προβλέπεται.

[...] η ελεγχόμενη οντότηταμε ΑΦΜ από την έναρξη της, συνέταξε το από Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης για το ακίνητο (ισόγειο κατάστημα, συνολικής επιφάνειας 29,60 τ.μ) επί της οδού, προκειμένου να παρουσιάζεται συναλλακτικά υπαρκτή, όμως ουδέποτε έχει ασκήσει κάποιου είδους επαγγελματική δραστηριότητα, όπως προέκυψε από:

- Σχετικές μαρτυρίες των εκμισθωτών του ακινήτου...
- Από τον επιτόπιο έλεγχο αυτοψίας της ως άνω δηλωθείσας έδρας όπου διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) η ύπαρξη ενός κλειστού καταστήματος.

β) στην πρόσοψη του καταστήματος υπήρχε μια αναρτημένη πινακίδα με τίτλο άσχετο ως προς το είδος της δηλωθείσας δραστηριότητας της ελεγχόμενης καθώς και το είδος του νομικού προσώπου, αλλά και τον διακριτικό τίτλο αυτής...

γ) δεν υπήρχε αναρτημένο οποιοδήποτε διακριτικό στοιχείο της ελεγχόμενης οντότητας.

- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει οποιοδήποτε άλλο αποθηκευτικό χώρο πέρα του δηλωθέντος καταστήματος συνολικής επιφάνειας 29,60 τ.μ. και επομένως στερείται παντελώς της δυνατότητας αποθήκευσης εμπορευμάτων (κατά το έτος 2016 συνολικό ύψους αγορών 409.547,20€)

- Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών –προμηθευτών του αρ.14, ν4174/[...] διαπιστώνεται ότι δεν έχει πραγματοποιήσει καμία δαπάνη σχετικά με εταιρείες ύδρευσης, ηλεκτρικής ενέργειας ή τηλεφωνίας (λογαριασμοί ρεύματος, νερού, σταθερής τηλεφωνίας κτλ.) που να σχετίζεται με την δηλωθείσα επαγγελματική της εγκατάσταση γεγονός που δεν συνάδει σε ομοειδείς επιχειρήσεις και ιδίως με μεγάλο όγκο συναλλαγών.

- Τέλος, σχετικά με την δηλωθείσα έδρα της ελεγχόμενης, οι καταγραφές της κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος, για όλο το ελεγχόμενο διάστημα ήταν εξαιρετικά χαμηλές, τέτοιες που προδήλως παρέπεμπαν σε ανενεργή επιχείρηση, πόσο μάλλον στην περίπτωση που υποτίθεται ότι δραστηριοποιούνται στον ίδιο χώρο ταυτόχρονα τρείς επιχειρήσεις (ελεγχόμενη,).

[...] η ελεγχόμενη επιχείρηση, ουδέποτε απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό και επιπλέον ουδέποτε ανέθεσε σε τρίτους τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε , στερείται πλήρως τη δυνατότητα εκτέλεσης της πληθώρας των εμπορικών πράξεων που φαίνεται ότι διενήργησε, καθιστώντας αδύνατο το γεγονός στο να είναι σε θέση να ανταπεξέλθει παρέχοντας υπηρεσίες τόσο σημαντικής έκτασης και απαιτητικότητας, [...]

[...] η ελεγχόμενη επιχείρηση προκειμένου να εμφανίζεται συναλλακτικά υπαρκτή, φαίνεται ότι απασχόλησε προσωπικό (συγκεκριμένα υπαλλήλους γραφείου) ώστε να παρουσιάζει κάποια νομιμοφάνεια στην υποτιθέμενη άσκηση των επαγγελματικών της δραστηριοτήτων [...]:

➤ στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, ότι η φερόμενη ως εργαζόμενη της ελεγχόμενης,δήλωσε εγγράφως ότι η εργασιακή σχέση με την εν λόγω επιχείρηση δεν ήταν πραγματική αλλά εικονική.

➤ κανέναν από τους εργαζόμενους, που φέρονταν ότι απασχολούνταν με το ίδιο αντικείμενο (υπάλληλοι γραφείου, γραμματειακή υποστήριξη) και κατά ένα μεγάλο μέρος τις ίδιες χρονικές περιόδους στην ελεγχόμενη οντότητα, δεν γνώριζαν κάποιον άλλον (εκτός από τον) κατά το διάστημα της άσκησης των φερόμενων καθηκόντων τους, σε ένα εργασιακό χώρο συνολικής επιφάνειας μόλις 29,60 τ.μ (.....), στον οποίο συστεγαζόταν και άλλες δύο επιχειρήσεις,[...]

➤ Ένας εκ των υπαλλήλων της ελεγχόμενης για την χρονική περίοδο από Νοέμβριο του 2016 (έναρξη ελεγχόμενης) έως τον Ιούλιο του 2018 ήταν και ο, ο οποίος είναι ο αδελφός του, διαχειριστή της προμηθευτικής εταιρίας που έχει κριθεί συναλλακτικά ανύπαρκτη (.....)

➤ [...]

➤ Κατά δήλωση του ερωτηθέντος προσωπικού, η καταβολή της αμοιβής τους γινόταν κυρίως τοις μετρητοίς (κανείς δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία τραπεζών για την λήψη της αμοιβής τους) [...]

➤ Στο πλαίσιο του παράλληλου φορολογικού ελέγχου στην συστεγαζόμενη με την εταιρεία, η φερόμενη ως εργαζόμενη σε αυτή, (με κοινό διαχειριστή τον) κα., δήλωσε γραπτώς ότι δεν γνωρίζει την συγκεκριμένη εταιρία και ούτε έχει εργαστεί ποτέ εκεί.

[...] στον μοναδικό εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας με αριθ. λογ. GR..... της εταιρείαςμε Α.Φ.Μ., όπως προέκυψε από τον έλεγχο δεν φαίνεται σε καμία από τις αναλήψεις/μεταφορές (χρεώσεις) των λογαριασμών της αυτές να εξοφλούν τις τρέχουσες λειτουργικές δαπάνες (όπως λογ/μούς ρεύματος, νερού, κτλ) ή και υποχρεώσεις προς προμηθευτές αγορών/ εξόδων αυτής,[...]

[...] από τα ανωτέρω εκτενώς αναφερόμενα προκύπτει αδιαμφισβήτητο ότι η ελεγχόμενη από την έναρξή της, 2016 έως και το 2018, ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές, μη διαθέτοντας έτσι αποθέματα εμπορευμάτων ή αναλωσίμων υλικών, ικανά να αιτιολογήσουν τις υποτιθέμενες πωλήσεις της.

[...] η ελεγχόμενη συστηματικά ελάμβανε εικονικά φορολογικά στοιχεία αγορών-δαπανών προκειμένου να δύναται να εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία πωλήσεων και παροχής υπηρεσιών [...]

[...]η ελεγχόμενη οντότητα, δεν ανταποκρίθηκε ποτέ στην έγγραφη Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων του ελέγχου, [...] [...]από τον έλεγχο των φερόμενων ως αγορών/ λήψεων υπηρεσιών της ελεγχόμενης επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους,

[...] η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018, όπως προέκυψε από το σύνολο των τραπεζικών συναλλαγών πιστώσεων των τηρούμενων λογαριασμών της, ύψους **764.872,69€** καθώς και των επιταγών έναντι απαιτήσεών της, ύψους **110.975,36€** (..) και συνολικά **875.848,05€**, έχουν μεταφερθεί τουλάχιστον κατά το ποσό των **732.749,62** δηλαδή το 83,66% των αντίστοιχων εισπράξεων της:

σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων (.....),

- υπαλλήλων που ενεργούν για λογαριασμό των εν λόγω πρακτορείων ή και
- άμεσα στην,

χωρίς να εντοπιστούν πληρωμές προς υποχρεώσεις της ελεγχόμενης (προς προμηθευτές αγορών και δαπανών συναφών με την άσκηση της δραστηριότητάς της). Επιπλέον, τα εμπλεκόμενα πρακτορεία μέσω των οποίων κινείται η ροή του χρήματος, αντιβαίνουν στο νόμο-κανονιστικό πλαίσιο καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες του Οργανισμού, έχοντας ως συνέπεια των πράξεών τους τις κυρώσεις αφαίρεσης αδειών λειτουργίας, προστίμων ή και οικειοθελούς παύσης εργασιών τους.

Η τακτική αυτή, αποσκοπεί στην παρουσίαση μιας νομιμοφανούς και σύννομης ροής χρημάτων, των πληρωμών από τους λήπτες – πελάτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης. Συγκεκριμένα όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο , η ελεγχόμενη λαμβάνοντας όπως ορίζουν οι σχετικές διατάξεις του νόμου την είσπραξη των απαιτήσεών της μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της, στη συνέχεια η ίδια μεταφέρει τα εν λόγω ποσά, κατά την ίδια ή και τις αμέσως επόμενες ημέρες σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων, σε φυσικά πρόσωπα που ενεργούν κατά δήλωσή τους για τον εργοδότη τους - πρακτορείο ή άμεσα στην, ισχυριζόμενη ως παίχτρια τυχερών παιχνιδιών (αγορά «δελτίων στοιχηματισμού»), προκειμένου να «χαθεί» η ροή του χρήματος των υποτιθέμενων εισπράξεών της, δίνοντας νομιμοφάνεια στις εν λόγω εικονικές συναλλαγές της με του λήπτες- πελάτες της.

[...] από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους φερόμενους ως πελάτες της ελεγχόμενης που ανταποκρίθηκαν στις επιδοθείσες προσκλήσεις και επιστολές-αιτήματα κατ' αρθρ. 15 Ν.4174/2013, οι οποίοι όπως επιβεβαίωσαν με την υποβολή γραπτών δηλώσεών τους στον έλεγχο, [...] .η ελεγχόμενη στερείτω της δυνατότητας πραγματοποίησης αυτών, [...]

[...] εν συνεχεία ελέγχου υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις λήπτριας οικονομικής οντότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την ελεγχόμενη προς αποφυγή κυρώσεων. [...]

[...] η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε προβεί κατά το φορολογικό έτος ενάρξεως της ήτοι 2016, στην υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Ν.Π, δηλώνοντας αγορές πολύ μεγάλης αξίας (.....), μεγαλύτερης από αυτή των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν ζημίες.[...].»

Επειδή, από τον παραπάνω έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την «.....» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους, καθώς η εταιρεία ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, αφού δεν είχε την δυνατότητα παροχής των υπηρεσιών αυτών (προσωπικό, συνεργάτες, εγκαταστάσεις κλπ) ούτε τη δυνατότητα πώλησης εμπορευμάτων,

αφού οι αγορές της ήταν εικονικές. Ειδικότερα, στο φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε ογδόντα εννέα (89) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 334.664,89€ πλέον ΦΠΑ 79.810,77€.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την «.....» με ΑΦΜ την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 48.352,15€ πλέον ΦΠΑ 11.604,01€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι τα σχετικά τιμολόγια που αξιολογήθηκαν ως εικονικά περιγράφουν πραγματικές συναλλαγές. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι η του πρότεινε συνεργασία και αυτό αποτυπώνεται στην τελικώς καταρτιθείσα από σύμβαση που κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Στο πλαίσιο της συνεργασίας ορισμένες υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς την διεκπεραιώθηκαν από την Τα κρινόμενα 14 τιμολόγια συνολικής αξίας 59.956,13€, εξοφλήθηκαν διατραπεζικά.

Επειδή, το μοναδικό προσκομισθέν αποδεικτικό στοιχείο του προσφεύγοντα που αφορά τη συνεργασία του ιδίου με την εκδότρια είναι το από Ιδιωτικό Συμφωνητικό Σύμβασης Έργου, το οποίο, ωστόσο, συμπεριλήφθηκε στην υποβληθείσα από την προσφεύγουσα επιχείρηση κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90 του 4ου τριμήνου του έτους 2016, αλλά μόνο για το σκέλος της αμοιβής των 2.180,00€ που αφορά στην εγκατάσταση συστημάτων ασφαλείας και κλειστών κυκλωμάτων τηλεόρασης και όχι για το συνολικό ποσό των κρινόμενων τιμολογίων.

Επειδή, επιπλέον, από την οικεία Έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο προσφεύγων πραγματοποιούσε πράγματι πωλήσεις (αγαθών και υπηρεσιών), αλλά ουδεμία υπηρεσία του παρασχέθηκε από την καθόσον η εκδότρια των στοιχείων που έλαβε ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, αφού δεν είχε την δυνατότητα παροχής των υπηρεσιών αυτών (προσωπικό, συνεργάτες, εγκαταστάσεις κλπ) ούτε τη δυνατότητα πώλησης εμπορευμάτων, αφού οι αγορές της ήταν εικονικές. Ο έλεγχος αναγνώρισε το γεγονός ότι όντως ο προσφεύγων παρείχε (ενδεχομένως μέσω κάποιου άλλου συνεργάτη του) αγαθά και υπηρεσίες προς τους πελάτες του (..... κλπ) ενώ αντιθέτως η εταιρεία δεν ήταν σε θέση εξαιτίας της συναλλακτικής ανυπαρξίας της να παράσχει στον προσφεύγοντα οποιαδήποτε υπηρεσία. Επομένως, ο έλεγχος ορθά έκρινε ότι η εκδότρια δεν παρείχε υπηρεσίες προς τον προσφεύγοντα κι έτσι τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεώς της ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εξόφλησης των επίμαχων δεκατεσσάρων (14) τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας με τραπεζική συναλλαγή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι:

«δεν εξοφλήθηκε ποσοστό 24,43% της συνολικής οφειλής ήτοι ποσό € 27.776,42 ανεξόφλητο υπόλοιπο και ποσό € 1.000,00 πληρωμές σε τρίτα άτομα, που δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο, αν και ο τρόπος εξόφλησης μιας συναλλαγής αποτελεί ένδειξη και όχι απόδειξη της εικονικότητάς της. Στη συγκεκριμένη δε περίπτωση, σύμφωνα με την από Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η μετά την είσπραξη των απαιτήσεών της μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της, μεταφέρει τα εν λόγω ποσά, κατά την ίδια ή και τις αμέσως

επόμενες ημέρες σε τραπεζικούς λογαριασμούς πρακτορείων, σε φυσικά πρόσωπα που ενεργούν κατά δήλωσή τους για τον εργοδότη τους - πρακτορείο ή άμεσα στην ισχυριζόμενη ως παίχτρια τυχερών παιχνιδιών (αγορά «δελτίων στοιχηματισμού»), προκειμένου να «χαθεί» η ροή του χρήματος των υποτιθέμενων εισπράξεών της, δίνοντας νομιμοφάνεια στις εν λόγω εικονικές συναλλαγές της με τους λήπτες- πελάτες της».

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 πραγματοποίηση των παραπάνω συναλλαγών και προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας η έκδοση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και καλοπιστία του ιδίου.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, 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 προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, δεν δύνανται να αναγνωρισθούν ως φορολογητέες εισροές στη φορολογία Φ.Π.Α. εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι οι δαπάνες να είναι πραγματικές και όχι μόνο να έχουν εκδοθεί για αυτές τα προσήκοντα νόμιμα φορολογικά στοιχεία και να έχουν καταχωρηθεί αυτά στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, όπως αβασίμως ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων επικαλείται τις υπ' αριθ. Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας. Ωστόσο, οι επικαλούμενες αποφάσεις ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέτασης περίπτωσης και δεν δύναται να ληφθούν υπόψη.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει προβάλει ενδικοφανώς, κατά λέξη τους ίδιους με την παρούσα, ισχυρισμούς κατά πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσης 2017 και έχει εκδοθεί η υπ' αριθ. απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας, αναφορικά με την εικονικότητα των φορολογικών παραστατικών, το πραγματικό των συναλλαγών και την καλή πίστη του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των:

A) υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

B) υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2018

A) Η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	40.551,81 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. (ήδη άρθρο 54 Ν.5104/2024)	20.275,91 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	7.807,57 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	68.635,29 €

B) Η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	6.841,33 €
---------------	------------

Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 54 Ν.5104/2024)	3.420,67 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.262,00 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	4.868,86€

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

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.