



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1426

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας: 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο: 2131312346

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024, Α' 58).

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

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

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

A. Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστική διαφορά φόρου ποσού ύψους 103.567,35€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού ύψους 51.783,68€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού ύψους 20.322,12€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **175.673,15€**.

B. Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο φόρου 47.542,42€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού ύψους 23.771,21€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **71.313,63€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρων καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επί των οποίων εδράζονται οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της με αριθμό εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ - ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2018 (ήτοι για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου για την εκδότηρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων με την επωνυμία, η οποία είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία βρίσκεται μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότηρια επιχείρηση, αφού ελήφθη υπόψη το πόρισμα των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, διαπιστώθηκε για το φορολογικό έτος 2018 η λήψη από την

τελευταία τριάντα τριών (33) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 272.990,80€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 65.517,41€, έκδοσης της οντότητας για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου συνέταξε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Άρθρα 33 και 85 του Ν. 5104/2024) και εξέδωσε τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, που κοινοποιήθηκαν νομίμως στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά την, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του εντός ταχθείσας προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση αυτών, η οποία παρήλθε άπρακτη. Κατόπιν αυτών, η Δ.Ο.Υ. Ρόδου εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού με τις με ημερομηνία θεώρησης συνημμένες σε αυτές εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2018 (ήτοι φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας (μη απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων) - Αοριστία και ελλιπής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου.
Ο έλεγχος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ρόδου, δεδομένου ότι στηρίχθηκε αποκλειστικά στις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, χωρίς να γίνουν επαληθεύσεις στη δική του επιχείρηση, δεν προέβη σε ορθή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και δεν τεκμηριώνει επαρκώς την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και, ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.
- Καλή πίστη του λήπτη των επίμαχων τιμολογίων.
Ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν όντως εικονικά, πρέπει να απαλλαγεί από την καταβολή των καταλογισθέντων φόρων, διότι τελούσε σε καλή πίστη.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΟΡΙΣΤΙΑ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΛΙΠΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:
«*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ΚΔΔ (Ν. 2690/1999) ορίζεται ότι:
«*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.*
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, 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 στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης** (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από 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, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι **η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής**. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», παρ. 5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, αναλυτικότερα, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, ήτοι την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο

απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2633/2002, ΣτΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω, οι με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα, καθώς, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο του με αριθμό δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά (ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο «ΙΣΤΟΡΙΚΟ & ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ») που αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων. Επιπλέον, στις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις και η αιτιολογία της παράβασης.

Επειδή, ως εκ τούτου, ο σχετικός περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ήτοι περί αοριστίας και ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, με αποτέλεσμα αυτές να καθίστανται παράνομες και ακυρωτές, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ (Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ)

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του Ν. 4987/2022, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος (2018), 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 στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του Ν. 4987/2022, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος (2018), ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Ν. 4987/2022 (και ήδη άρθρου 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024) ορίζεται 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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό 116/2013 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). ...».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη με αριθμό 1404/2015 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.».

Επειδή, με τη με αριθμό 1238/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«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, εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία, η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

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

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

...».

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 περ. β' και γ' του Ν. 4172/2013, αλλά και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή πραγματοποιήθηκε, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία φέρει επιπλέον το βάρος να την τεκμηριώσει, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά/έγγραφα (π.χ. φορολογικά παραστατικά).

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α')»:

«...»

Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες

επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ... Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) ...

γ) ...

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ... επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, **οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια**, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 ..., αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

...

β) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί, αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

...

γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. ...

...

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπύπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Ν. 4987/2022 (και ήδη 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, στην προκειμένη περίπτωση, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου διενήργησε έλεγχο στην οντότητα, για το φορολογικό έτος 2018, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου με το με αριθμό δελτίο πληροφοριών. Σύμφωνα με το εν λόγω δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους τριάντα τρία (33) τιμολόγια, εκδοθέντα από την ανωτέρω συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 272.990,80€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 65.517,41€, ήτοι συνολικής αξίας 338.508,21€.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεις, αναφορικά με την οντότητα η οποία εξέδωσε το φορολογικό έτος 2018 προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος τα ως άνω τριάντα τρία (33) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), προκύπτουν τα ακόλουθα:

«1. Ο πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου την με δραστηριότητες Ως έδρα δηλώθηκε ένα ακίνητο που βρίσκεται στο, το οποίο του παραχωρήθηκε, βάσει του από συμφωνητικού, κατά χρήση και για χρονικό διάστημα 6 (έξι) μηνών από το- Σύμφωνα με το συμφωνητικό αυτό, το ακίνητο θα χρησιμοποιούνταν για τη στέγαση αλόγων ιδιοκτησίας του κ. Καστρινού, η παραχώρηση θα ήταν χωρίς οικονομικό αντάλλαγμα και θα προέβαινε σε επισκευές του ακινήτου αφίλοκερδώς.

2. Την υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου δήλωση έναρξης εγκατάστασης εσωτερικού (υποκατάστημα) σε ένα διαμέρισμα 1^{ου} ορόφου, στη διεύθυνση στο οποίο έγινε αυτοψία από τη Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου, σύμφωνα με την οποία πληρούνταν οι

προϋποθέσεις μόνο για παροχή υπηρεσιών. Από την έρευνα στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι το παραπάνω ακίνητο ήταν από 01-06-2013 έως 01-06-2022 μισθωμένο ως επαγγελματική στέγη συμβολαιογράφου.

3. Από την καρτέλα θεωρήσεων βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματία για την περίοδο από 07-08-2001 (ημερομηνία έναρξης της επιχείρησης του) έως σήμερα προκύπτουν θεωρήσεις εισιτηρίων, αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, δελτίων αποστολής και τιμολογίων αγοράς (από αγρότες). Ουδέποτε θεωρήθηκαν τιμολόγια πώλησης (σε επιτηδευματίες), αλλά ούτε και θεώρηση φορολογικής ταμειακής μηχανής για την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης. Δεν προκύπτει επομένως η άσκηση εμπορικής δραστηριότητας.

4. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ) που έχουν υποβληθεί για το φορολογικό έτος 2018 από τον έχουν δηλωθεί μηδενικές αγορές και δαπάνες, ενώ από τους αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές έχουν δηλωθεί συναλλαγές (έσοδα) συνολικού ποσού 425,90€. Αντίστοιχα, οι καταστάσεις που υπέβαλε ο ίδιος για το φορολογικό έτος 2017 περιλαμβάνουν συναλλαγές αξίας 34,05€, ενώ οι προμηθευτές του δήλωσαν συναλλαγές (έσοδα) αξίας 399,05€.

5. Σε αντιδιαστολή με τις παραπάνω δηλωθείσες αγορές, το 2018 οι πωλήσεις που φαίνεται να έχει διενεργήσει ο, όπως αυτές δηλώθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ), ήταν συνολικής καθαρής αξίας 851.424,11€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 204.341,34€, ενώ αντίστοιχα το 2017 δηλώθηκαν πωλήσεις ύψους 984.734,85€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 235.960,19€. Το πόρισμα του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου με βάση την εντολή, ήταν ότι “όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αναφέρουν”.

6. Σε έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ρόδου στον για το φορολογικό έτος 2015, διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος έλαβε από δύο διαφορετικές οντότητες, 11 εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 213.903,50€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 35.966,81€. Διαπιστώνεται, ως εκ τούτου, ότι η εν λόγω οντότητα παρουσίασε αγορές που έχουν κριθεί ως εικονικές.

7. Δεν απασχόλησε προσωπικό.

8. Δεν διέθετε μηχανήματα και μεταφορικά μέσα ικανά για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων της.

9. Δεν εκπληρώνει τα τελευταία χρόνια τις φορολογικές υποχρεώσεις της και είχε εξαφανισθεί. Από τα ανωτέρω στοιχεία της εκδότριας επιχείρησης που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, καθώς και από όσα τέθηκαν υπόψη κατά τη διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης, συμπεραίνεται ότι η επιχείρηση του δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές, οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν και τη διευκόλυνση των λήπτριων επιχειρήσεων, ώστε να εμφανίζουν διογκωμένα έξοδα, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α.. Επομένως, όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. είναι εικονικά για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αναφέρουν.».

Επειδή, περαιτέρω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη λήπτρια ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 272.990,80€ έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και έχουν ληφθεί υπόψη στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, μειώνοντας τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του εν λόγω φορολογικού έτους κατά το ύψος του κόστους πωληθέντων («κόστους αναλώσεων πρώτων υλών και λοιπών υλικών»), ήτοι κατά ποσό ύψους 239.307,91€, αφού το υπόλοιπο ποσό ύψους 33.682,89€ (= 272.990,80€ - 239.307,91€) έχει συμπεριληφθεί στο τελικό απόθεμα. Επιπλέον, η αξία των ως άνω εικονικών τιμολογίων έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, με συνέπεια την έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών ποσού ύψους 65.517,41€.

Επειδή, όπως αναγράφεται στις απόοικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αφορούν «αγορές οικοδομικών υλικών και συγκεκριμένα ακριλικά χρώματα σιλικονούχα, χρώματα αντισκωριακά, μαδέρια τεσσάρων μέτρων για σκαλωσιές, χιαστί σκαλωσιές τεσσάρων μέτρων, τσιμεντοειδή, πλέγματα ρnc, κόλλες πλακιδίων, αστάρι συγκολλήσεων, διαλυτικά χρωμάτων, ρητίνες, μεμβράνες μονώσεων, μονωτικά ελαστομερή, στόκους πολυεστερικούς κ.λπ. συναφή είδη», τις οποίες φαίνεται να πραγματοποιήσει η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, κατά την χρονική περίοδο από 04-07-2018 έως 19-12-2018, από την οντότηταμε Α.Φ.Μ. Ως «τόπος φόρτωσης» αναφέρεται σε όλα τα τιμολόγια η έδρα του πωλητή (.....) και ως «τόπος προορισμού» σε κάποιες περιπτώσεις αναφέρεται η περιοχή και σε άλλες το Στα παραστατικά αναγράφεται, επίσης, ότι το με αριθμό κυκλοφορίαςόχημα (ΙΧ φορτηγό), ιδιοκτησίας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, χρησιμοποιήθηκε ως μέσο μεταφοράς των υλικών. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τις ως άνω οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου, ουδέποτε προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων παρότι του ζητήθηκε επανειλημμένα, τόσο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, όσο και από τη Δ.Ο.Υ. Ρόδου (πρώτη πρόσκληση/αίτημα την 04-03-2022 και τελευταία την 01-10-2024).

Επειδή, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου και Δ.Ο.Υ. Ρόδου) απέδειξαν ότι η εκδότηρια οντότητα είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με πελάτη την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος ως έχων το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣτΕ 1404/2015, ΣτΕ 1238/2018 κ.λπ.), και, κατά συνέπεια, τα τριάντα τρία (33) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας 272.990,80€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 65.517,41€, ήτοι συνολικής αξίας 338.508,21€ έκδοσης της οντότηταςμε Α.Φ.Μ., τα οποία ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της

ατομικής του επιχείρησης το φορολογικό έτος 2018 (ήτοι τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018) ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και, ως εκ τούτου, αφενός, δεδομένου ότι η συνολική καθαρή αξία αυτών (ύψους 272.990,80€) ήταν μεγαλύτερη του «κόστους αναλώσεων πρώτων υλών και λοιπών υλικών» (ύψους 239.307,91€), για το εν λόγω φορολογικό έτος (2018), το «κόστος αναλώσεων πρώτων υλών και λοιπών υλικών» [«κόστος πωληθέντων (αναλώσεων)»] προσδιορίστηκε σε «μηδέν» (0) και τα καθαρά (φορολογητέα) κέρδη προσδιορίστηκαν σε 251.824,38€, και, αφετέρου, η συνολική καθαρή αξία αυτών αφαιρέθηκε από τις φορολογητέες εισροές της φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, καθώς η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν νομιμοποιείται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος στις συγκεκριμένες εικονικές στο σύνολό τους συναλλαγές ποσού Φ.Π.Α..

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, από τη συνολική εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτή, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τη φερόμενη στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία προμήθεια υλικών. Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο τους τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, αφού εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ ΤΟΥ ΛΗΠΤΗ ΤΩΝ ΕΠΙΜΑΧΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ

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

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι σε περιπτώσεις, όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση 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 προσφεύγων οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, εν προκειμένω, η εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων με την επωνυμίακαι με Α.Φ.Μ. ήταν φορολογικώς υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και, ως εκ τούτου, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Επιπλέον, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτή ούτε κατά τη λήψη των επίμαχων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με το περιεχόμενο των απόοικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου:

«Στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν υφίσταται κάποιο διαθέσιμο στοιχείο βάσει του οποίου να προκύπτει η εμπλοκή διαφορετικού προσώπου από αυτό του εκδότη. Επιπρόσθετα, έως και τη σύνταξη των εν λόγω εκθέσεων ελέγχου, ενώ είχε παρέλθει διάστημα έξι (6) ετών από την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο προσφεύγων δεν ήταν σε θέση να προσκομίσει δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων παρότι του ζητήθηκε επανειλημμένα, τόσο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, όσο και από τη Δ.Ο.Υ. Ρόδου (πρώτη πρόσκληση/αίτημα την 04-03-2022 και τελευταία την 01-10-2024).

Με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, ο προσφεύγων δεν μπορεί να θεωρηθεί καλόπιστος λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.».

Επειδή, ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα καλοπιστίας του λήπτη, δεδομένου του γεγονότος ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 1184/2010, 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013) και, συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και, ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** α) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και β) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018 (Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018)

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Χρεωστικό ποσό φόρου	103.567,35€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας	51.783,68€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	20.322,12€
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	175.673,15€

(ως η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου)

- Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου Φ.Π.Α.	47.542,42€
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας	23.771,21€
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	71.313,63€

(ως η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του 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.