



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1439

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός αρ. ... κατά:

α) της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

β) της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 -

31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 27.442,42€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 13.721,21€ και Ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.277,98€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **45.441,61€**.

B. Με την υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 18.261,96€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 9.130,98€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **27.392,94€**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμ. /07-11-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με κύριο αντικείμενο: άλλου χαρτιού που χρησιμοποιείται για γραφή, εκτύπωση ή άλλους γραφικούς σκοπούς τυπωμένου, ανάγλυφου, ή διάτρητου, φορολογικός έλεγχος για την ορθή τήρηση των υποχρεώσεων του στην φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2024/25-10-2024 (αριθ. πρωτ. εισερχ. έγγραφο ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΙ 2024/31-10-2024) πληροφοριακό δελτίο που απέστειλε η ΥΕΔΔΕ Αττικής στο 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη την 26/09/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4038/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) η οποία συντάχθηκε από το τμήμα Α2 Προληπτικών Ελέγχων - Α' Υποδιεύθυνσης της ίδιας υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το δελτίο αυτό και από τον έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από το φυσικό πρόσωπο - ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών, και έδρα επί της οδού ΤΚ, βάσει της με αριθ. /2022 εντολής ελέγχου, κατά το φορολογικό έτος 2018, σαράντα οκτώ (48) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 76.091,50€ πλέον ΦΠΑ (24%) 18.261,96€ για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 4 του ν. 5104/24 και κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 3,4,5,6,7,8,9,11 και 17 του Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), όπως αυτά αναλυτικά περιγράφονται σε πίνακα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 5 -7).

Αντικείμενο των επίμαχων συναλλαγών είναι η πώληση χάρτου λευκού σε φύλλα, χαρτί φακέλων σε φύλλα, φωτοτυπικό χαρτί, TONER, οπαλίνες σε φύλλα, χαρτόνι κουσέ, ημερολόγια κλπ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προέκυψαν από τα πόρισμα των με ημερομηνία θεώρησης 13-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα πορίσματα της από 26/09/2024 Έκθεσης Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής με ελεγχόμενο τον εκδότη - ΑΦΜ, δεν αναγνώρισε ως εκπιπώμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος τα προαναφερόμενα σαράντα οκτώ (48) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία και ακολούθως το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών από τον φόρο εκροών του αναλογούντος Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων ως προς την εικονικότητα της συναλλαγής και της επιβολής των φόρων – Νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες πράξεις λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ο έλεγχος στηρίχθηκε σε έγγραφα, πληροφορίες και διαπιστώσεις (πληροφοριακά δελτία), από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και χωρίς τη διενέργεια αυτοτελών επαληθεύσεων η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των εις βάρος του καταλογιστικών πράξεων, με αποτέλεσμα τα έγγραφα και οι πληροφορίες που βασίσθηκε η αρχή, να καθίστανται αναιτιολόγητα αποδεικτικά στοιχεία, χωρίς την ενδελεχή επεξεργασία τους και ελέγχου και να εκδίδονται παντελώς αόριστα και πλημμελώς αιτιολογημένα.

2) Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση περί λήψης, από την επιχείρηση του, εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, διότι οι συναλλαγές του με την εκδότρια αυτών επιχείρηση ήταν πραγματικές - Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης - Αλλά, ακόμα και αν κριθεί ότι αποδεικνύεται από τον έλεγχο το συναλλακτικώς ανύπαρκτο αυτής, σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη ως προς το φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό της αντισυμβαλλομένης του.

3) Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 1ου Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.)

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 5, 7, και 8 του άρθρου 5 « Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» 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.

.....

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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

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

«α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528,1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013,

506/2012). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 64) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι το φυσικό πρόσωπο εκδότης των επίμαχων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος και επομένως δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και αυτά είναι εικονικά καθώς αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στον ως άνω εκδότη, για το φορολογικό έτος 2018, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στο 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής με το με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2024/25-10-2024 (αριθ. πρωτ. εισερχ. έγγραφο ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ΕΙ 2024/31-10-2024) πληροφοριακό δελτίο με συνημμένη την από 26/09/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4038/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της ίδιας υπηρεσίας, ως προς τον ως άνω εκδότη διαπιστωθήκαν, μεταξύ άλλων και τα εξής :

1)) Δεν διέθετε εμπορεύματα προς πώληση αφού το σύνολο των αγορών του από τους προμηθευτές του κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους.

2) Μίσθωσε το ακίνητο επί της οδού, στην Τ.Κ. από 01-01-2017 έως 31-12-2018 επιφάνειας των κύριων και βοηθητικών χώρων της δηλωμένης έδρας 25,00 τμ, που σύμφωνα με την κοινή πείρα δεν μπορεί να εξυπηρετήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών. Δεν έχει δηλώσει άλλες εγκαταστάσεις εσωτερικού και ο ίδιος δεν έχει υποβάλει δήλωση μεταφοράς έδρας.

3) Σύμφωνα με το ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΤΕΛΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ (ΟΧΗΜΑΤΑ), δεν διέθετε Επιβατικά Ι.Χ. Αυτοκίνητα και Φορτηγά Ι.Χ. για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 ώστε να εξυπηρετήσει την διακίνηση των εμπορευμάτων που φέρεται ότι διέθετε, ενώ από ' τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων με αντισυμβαλλόμενους δεν προκύπτει συνεργασία με μεταφορικές επιχειρήσεις.

4) Δεν απασχόλησε προσωπικό για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018.

5) Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του προέκυψε μεθόδευση από τον ίδιο προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια στις εξοφλήσεις των απαιτήσεων από τους πελάτες του. Σε τραπεζικά καταστήματα τα οποία γεωγραφικά δεν έχουν καμία σχέση με την περιοχή/νομό έδρας των πελατών του, εμφανίζονται στην αιτιολογία συναλλαγής ως καταθέτες οι πελάτες του στον ίδιο ακριβώς χρόνο με ελάχιστα λεπτά διαφορά. Τις καταθέσεις ακολουθούν ως επί το πλείστον άμεσα αναλήψεις αντίστοιχων ποσών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ανακύκλωση των ίδιων ποσών μέσα στην ίδια ημέρα. Παρόλο που φαινομενικά μέσω των λογαριασμών διήλθαν καταθέσεις για τη χρήση 2018 ύψους 3.054.170,77 ευρώ, σπανίως το προσδευτικό υπόλοιπο του λογαριασμού ξεπερνά τις 10.000,00ευρώ. Ακολουθείται ένα μοτίβο αναλήψεων και καταθέσεων το οποίο δε συνάδει με καμία συναλλακτική πρακτική και την κοινή λογική. Αυτό δημιουργεί την εντύπωση ότι διακινήθηκε ένα πολύ μεγάλο ποσό μέσα από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, ενώ στην πραγματικότητα επρόκειτο για αναλήψεις οι οποίες επανακατατίθενται και επαναλαμβάνεται αυτό το μοτίβο πολλές φορές μέσα στην ίδια ημέρα. Συνεπώς, τα τιμολόγια των πελατών του θεωρούνται ανεξόφλητα.

6) Σε προγενέστερους ελέγχους που διενεργήθηκαν από την ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε εικονικά τιμολόγια για τις χρήσεις 2014, 2015, 2016 και 2017, με την ίδια ως άνω μεθόδευση ως προς την εξόφληση των απαιτήσεων από τους πελάτες του.

7) Δε βρέθηκαν αναλήψεις, που να προκύπτει από την αιτιολογία των συναλλαγών ή το ύψος των ποσών, που να αφορούν σε εξόφληση των υποχρεώσεων του προς τους προμηθευτές του.

8) Στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε 2.879 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 6.875.831,05€ πλέον ΦΠΑ 1.626.330,69€ και στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2019 σε 61 οντότητες.

Επίσης, ως προς τις επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος με τον εκδότη «,» και ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι για τη διασφάλιση του ζήτησε από τον εκδότη των τιμολογίων, φορολογική ενημερότητα προκειμένου να διαπιστώσει ότι επρόκειτο για πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό, αντίγραφα των οποίων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι τα δύο (2) φωτοαντίγραφα αποδεικτικού ενημερότητας, που απεστάλησαν στον έλεγχο από τον προσφεύγοντα έχουν εκδοθεί από τη Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, φέρουν αύξοντες αριθμούς/18-02-2016 και/2903-2016, αναφέρουν το ΑΦΜ και το ονοματεπώνυμο του εκδότη (.....), τον οποίο αναφέρουν ως ενήμερο από 18/02/2016 έως 18/03/2016 και από 29/03/2016 έως 29/04/2016, αντιστοίχως.

Συνεπώς οι εν λόγω ενημερότητες αφορούν το φορολογικό έτος 2016 και όχι το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018. Σε κάθε περίπτωση το γεγονός πως κατά το έτος 2016, ο εν λόγω εκδότης ήταν ενήμερος φορολογικά, δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο ότι κατά το κρινόμενο έτος 2018 ο ίδιος εκδότης δεν εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ως προς την διακίνηση των επίμαχων ποσοτήτων χαρτιού, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο εκδότης Μαρινόπουλος Δημήτριος κατείχε δικό του όχημα με το οποίο έκανε παράδοση απευθείας εις τους πελάτες του, ωστόσο, όπως ανωτέρω αναφέρεται ο εν λόγω εκδότης δεν διέθετε επιβατικά ΙΧ αυτοκίνητα και φορτηγά ΙΧ το κρινόμενο έτος 2018 προκειμένου να

εξυπηρετεί τη διακίνηση των εμπορευμάτων που διέθετε. Επιπροσθέτως στα φορολογικά στοιχεία που εστάλησαν στον έλεγχο με το πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναγράφεται το με αριθ. όχημα κυκλοφορίας το οποίο όμως βρίσκονταν, σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα οχημάτων του Υπουργείου Μεταφορών, σε εκούσια ακινησία από το έτος 2016.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την τμηματική ή ολική εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αξίας έκαστον άνω των 500 ευρώ, με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής καθώς, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου έθεσε στη διάθεση του ελέγχου δύο (2) αποδεικτικά κατάθεσης της τραπεζής, με ημερομηνίες 30/01/2018 & 22/05/2018, με ποσά κατάθεσης 10.000,00€ & και 9.287,60€, αντιστοίχως τα οποία αναγράφουν τον ίδιο ΠΕΛΑΤΗ και ΚΑΤΑΘΕΤΗ, ο οποίος είναι ο και στην αιτιολόγηση αναγράφεται το όνομα του προσφεύγοντος «».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλες οι αγορές του από τον είναι πραγματικές και αφορούν προϊόντα τα οποία μεταπώλησε σε πελάτες του την ίδια ημέρα κάθε αγοράς ήτοι για κάθε τιμολόγιο αγοράς υπάρχει αντίστοιχο τιμολόγιο πώλησης του με τις ίδιες ακριβώς ποσότητες υλικών, ωστόσο ο ως άνω ισχυρισμός του δεν τεκμηριώνεται καθώς από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι, αφενός, όπως προαναφέρθηκε. Στα τιμολόγια του αναγράφεται μεταφορικό μέσο το οποίο ήταν σε ακινησία επομένως δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των εμπορευμάτων στην έδρα των φερόμενων ως πελατών του προσφεύγοντος. Αφετέρου ο προσφεύγων δεν προσκομίζει επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύεται η εξόφληση των τιμολογίων των πελατών του καθώς από την τραπεζική κίνηση που προσκομίζει φαίνονται μόνο κάποιες καταθέσεις μετρητών χωρίς στοιχεία αντισυμβαλλομένων.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, και δεν διαθέτε τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων, λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντος και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης. Αντίθετα, ο έλεγχος απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια που φαίνεται να παρασχέθηκαν από τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικά με την έννοια ότι δεν

πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντος και του ως άνω εκδότη, καθώς όπως αποδείχθηκε δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις κρινόμενες συναλλαγές.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν όντως εικονικά και πάλι πρέπει να απαλλαγεί από την καταβολή των καταλογισθέντων φόρων διότι τελούσε σε καλή πίστη, από τ' ανωτέρω προκύπτει ότι η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις 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 προσφεύγων οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, ως εκ τούτων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές στο σύνολο τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την τμηματική ή ολική εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αξίας έκαστον άνω των 500 ευρώ με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, οι εν λόγω δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ β του ΚΦΕ.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε ως Λογιστικές διαφορές τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ακολούθως ορθώς δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα εν λόγω εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 13-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **14-01-2025** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων, φορολογικού έτους 2018.

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

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

Φορολογική περίοδος : 01/01/2018 - 31/12/2018

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	27.442,42€	27.442,42€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	13.721,21€	13.721,21€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.277,98€	4.277,98€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.441,61€	45.441,61€

(αριθμ. πράξης/2024)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	18.261,96€	18.261,96€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Κ.Φ.Δ.	9.130,98€	9.130,98€
Σύνολο φόρου για καταβολή	27.392,94€	27.392,94€

(αριθμ. Πράξης/2024)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.