



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/5/2025
Αριθμός απόφασης: 1609

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά: α) της υπ' αριθμ. /2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αρ. /2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 17.12.2024 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε 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:

Α) Με την υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου ποσού 1.711,29 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 855,65 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 63,87 ευρώ και συνολικά ποσό για καταβολή 2.630,81 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο ως εκπεστέων από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού 7.778,62 ευρώ, που αντιστοιχεί στην αξία πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 7.778,62 €,πλέον ΦΠΑ 1.866,85 €, που έλαβε η επιχείρηση του προσφεύγοντος εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ:»

Β) Με την υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 1.866,85 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. 933,43 ευρώ και συνολικά 2.800,28 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της δηλωθείσας με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ αξίας φορολογητέων εισροών κατά το μέρος που αφορά στην αξία πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 7.778,62 €,πλέον ΦΠΑ 1.866,85 €, που έλαβε η επιχείρηση του προσφεύγοντος εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ:»

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 17.12.2024 εκθέσεων ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το αρ.πρ...../16-05-24 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας διενεργήθηκε έλεγχος στην οντότητα «.....» (ΑΦΜ: με αντικείμενο εργασιών ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΤΩΝ Ή ΜΙΣΘΩΜΕΝΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ, και προέκυψε ότι η συγκεκριμένη οντότητα είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Σύμφωνα με τη σχετική Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.), από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και το πλήθος των φορολογικών στοιχείων που έλαβε ή εξέδωσε προσδιορίζονται ως εικονικά κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4987/2022 . Η επιχείρηση υφίστατο φορολογικά αλλά συναλλακτικά δεν μπορούσε να ανταποκριθεί, καθώς δεν διέθετε προσωπικό και μεταφορικά μέσα, οδηγούς, αυτοκίνητα Φ.Ι.Χ. λογιστήριο και δεν ανευρέθηκε από τον έλεγχο να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) φορ. ετών 2018 & 2019 προέκυψε ότι η είχε εκδώσει παραστατικά σε διάφορους επιτηδευματίες, μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα του, ΑΦΜ, ως εξής :

	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1.	30/6/2018	18	967,95	232,31
2.	30/6/2018	8	163,74	39,30
3.	31/7/2018	42	2.283,77	548,09
4.	31/8/2018	63	4.021,82	965,23
5.	29/9/2018	74	341,34	81,92
		ΣΥΝΟΛΑ	7.778,62	1.866,85

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

-Η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, είναι παντελώς αόριστη, ανατιολόγητη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτίμησης κατά παραβίαση των άρθρων 28, 64 ν.4174/2013 και αρθρ. 17 Ν. 2690/1999.

-Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Τα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές, για τις οποίες, ακόμα και αν υφίσταντο παρατυπίες του αντισυμβαλλομένου, δεν γνώριζε και δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει. Σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη ως προς το φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό αυτού, το οποίο άλλωστε (συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν αποδεικνύεται από το φορολογικό έλεγχο. Επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί:

I. Σε αντίθεση ως προς τη φορολογία εισοδήματος με την υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και την ΠΟΛ 1071/2015, δια της οποίας έχει γίνει δεκτό από τη φορολογική διοίκηση ότι ο καλόπιστος λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου μπορεί να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό.

II. Σε αντίθεση ως προς τη φορολογία ΦΠΑ με την γνωμοδότηση ΝΣΚ 134/2016 και απόφαση ΣΤΕ 875/2012 κ.α.

-Η κρίση του ελέγχου ότι η εκδότρια ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη είναι παντελώς αόριστη, πλημμελώς αιτιολογημένη και αναπόδεικτη.

.. Συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπό του σε κάθε περίπτωση.

-Η εξόφληση των επίδικων τιμολογίων έγινε μέσω Τράπεζας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ν.5104/2024 σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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.

.....
7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«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 στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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. 4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. 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 τις διατάξεις του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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. ...

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. ...

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 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) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον

φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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 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 με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, « 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018 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 επιτηδεύματία 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, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)...., 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 η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την

καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

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 από τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ 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 με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων κατά βάση ισχυρίζεται ότι:

Η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, είναι παντελώς αόριστη, ανατιολόγητη .

-Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Τα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές, για τις οποίες, ακόμα και αν υφίσταντο παρατυπίες του αντισυμβαλλομένου, δεν γνώριζε και δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει. Σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη ως προς το φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό αυτού, το οποίο άλλωστε (συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν αποδεικνύεται από το φορολογικό έλεγχο.

-Η κρίση του ελέγχου ότι η εκδότρια ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη είναι παντελώς αόριστη, πλημμελώς αιτιολογημένη και αναπόδεικτη.

.. Συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπό του σε κάθε περίπτωση.

Επειδή στη προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων προμηθεύτηκε διάφορα είδη (χαλίκι, άμμο) από την επιχείρηση - ΑΦΜ: Για τις συναλλαγές αυτές εκδόθηκαν από την ανωτέρω επιχείρηση δελτία αποστολής προς την επιχείρηση «..... » με τόπο παράδοσης την επιχείρηση του προσφεύγοντος στη Μεσσηνίας. Τα φορολογικά στοιχεία αξίας(πέντε τιμολόγια συνολικής καθαρής 7.778,62 €,πλέον ΦΠΑ

1.866,85 €,) δεν εκδόθηκαν από την προμηθεύτρια εταιρεία - ΑΦΜ: , η οποία είχε εκδώσει και τα δελτία αποστολής, αλλά από την - Α.Φ.Μ. προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος .

Ειδικότερα στις με ημερομηνία θεώρησης 17.12.2024 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, που αφορούν στη επιχείρηση του προσφεύγοντος (σελίδες 12-13) αναφέρονται τα εξής:

“Από την επισκόπηση & επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων & παραστατικών — δικαιολογητικών για την αγορά των παραπάνω αναφερομένων ειδών ο έλεγχος αποφάινεται ότι:

« Η προμήθεια των ειδών (χαλίκι, άμμος) γινόταν από λατομείο στη θέση « », όπου για τη μεταφορά — διακίνηση έχουν εκδοθεί «ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΠΡΟΣ ΠΕΛΑΤΗ» από «ενιαίο μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης» ΟΠΩΣ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ από τις διατάξεις άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/14) όπου αναγράφεται ως εκδότης «..... - ΑΦΜ:>) και πελάτη: «..... » και Τόπο παράδοσης στη «.....» σε πελάτη: «..... Α.Φ.Μ.:.....

.....
Η κρίση του ελέγχου είναι:

Για τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης) ΚΡΙΝΟΝΤΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το πρόσωπο του εκδότη: «..... » καθ ότι υπάρχουν στοιχεία ότι η «συναλλαγή έχει διενεργηθεί» αλλά δεν έπραξε ως καλόπιστος λήπτης δηλ. ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΕ στοιχεία: αλληλογραφίας (mail — ηλεκτρονικό ταχυδρομείο), άλλα στοιχεία επικοινωνίας: αριθμοί τηλεφωνικών κλήσεων ή πρόσωπα που ερχόταν σε επαφή».

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας στην εκδότηρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....» (ΑΦΜ), όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. (4308/2014), που αφορά στην εν λόγω επιχείρηση, (σελ. 19-36) διαπιστώθηκε ότι «πρόκειται νια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και το πλήθος των φορολογικών στοιχείων που έλαβε ή εξέδωσε προσδιορίζονται ως εικονικά κατά την έννοια της παρ.5 του άρθρου 66 του Ν.4987/2022». Η επιχείρηση υφίστατο φορολογικά αλλά συναλλακτικά δεν μπορούσε να ανταποκριθεί, καθώς δεν διέθετε προσωπικό και μεταφορικά μέσα, οδηγούς, αυτοκίνητα Φ.Ι.Χ. λογιστήριο και δεν ανευρέθηκε από τον έλεγχο να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα. Όπως προκύπτει από αρχεία ELENXIS & TAXIS, η ελεγχόμενη εταιρεία έχει δηλώσει στο τμήμα Μητρώου πλήθος ετερόκλητων δραστηριοτήτων, συνήθης πρακτική των οντοτήτων που συστήνονται με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.Καλαμάτας δεν αμφισβήτησε την πραγματοποίηση των συναλλαγών από τον προσφεύγοντα, αλλά το γεγονός ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν με την εκδότηρια των επίμαχων τιμολογίων και έκρινε τα τιμολόγια που αφορούν στις εν λόγω συναλλαγές εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Το γεγονός αυτό παραδέχεται και ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του στην οποία αναφέρει: «Έτσι αντίστοιχα και το επίμαχο έτος εγώ σε επικοινωνία και συνδιαλλαγή με τον κο, ο οποίος είναι γνωστό σε όλη την ευρύτερη περιοχή μας ότι του «ανήκει» το οικείο λατομείο, προμηθεύτηκα από αυτόν τις ποσότητες που αφορούν τα επίμαχα φορολογικά παραστατικά τα οποία κατά τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Για τις σχετικές ποσότητες μετέβην στην έδρα του λατομείου και παρέλαβα με δελτία αποστολής που ανέγραφαν την επωνυμία του τις σχετικές ποσότητες υλικών που αγόρασα. Ο κος μου ανέφερε, πως για δικούς του λόγους εσωτερικής

οργάνωσης, θα εκδώσει τα οικεία παραστατικά πώλησης σε πρόσωπο διαφορετικό των αναγραφόμενων στα δελτία αποστολής και δη στο όνομα της, για την οποία μου υποδείχθηκε και τραπεζικός της λογαριασμός στον οποίο και πραγματοποίησα καταβολές όπως διαπιστώνει και ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.Καλαμάτας.

Οι σχετικοί χειρισμοί του κου δε μου προκάλεσαν κάποιο προβληματισμό ενώ με βάση το μορφωτικό μου επίπεδο και τις γνώσεις μου δεν ήμουν άλλωστε σε θέση να προβληματισθώ και να υποψιαστώ ότι η σχετική μεθόδευσή του όπως αποδεικνύεται θα απειλούσε άδικα να προκαλέσει κάποια βλάβη σε βάρος μου.

Εγώ τελώντας απόλυτα σε καλή πίστη:

- παρέλαβα τις σχετικές ποσότητες από το λατομείο με δελτία αποστολής που ανέγραφαν την επωνυμία, ήτοι το πρόσωπο που τόσα χρόνια γνωρίζω και συνεργάζομαι καλόπιστα.

- Πλήρωσα στο ακέραιο και με τραπεζικά μέσα, τα παραστατικά που εκδόθηκαν από την, κατά τον τρόπο, τους χειρισμούς και τις υποδείξεις του κου η χωρίς να έχω την παραμικρή υποψία ότι λαμβάνει χώρα κάτι επιλήψιμο».

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται τη συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπό του, ωστόσο από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ο ίδιος γνώριζε εκ των προτέρων ότι τα τιμολόγια δεν θα εκδοθούν από την προμηθεύτρια επιχείρηση..... - ΑΦΜ:, όπως θα έπρεπε, με την οποία έγιναν οι συναλλαγές, αλλά από διαφορετική επιχείρηση, την οποία ο ίδιος δεν γνώριζε, την - Α.Φ.Μ. καθ' υπόδειξη του προμηθευτή.

Επομένως στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα καλοπιστίας του προσφεύγοντος και ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όπως επισημαίνεται και στις από 17-12-2024 Εκθέσεις Ελέγχου, οι ανωτέρω τακτικές (απουσία ηλεκτρονικής αλληλογραφίας ή άλλων στοιχείων που αποδεικνύουν την επικοινωνία ανάμεσά τους, έκδοση παραστατικών πώλησης σε πρόσωπο διαφορετικό των αναγραφόμενων στα δελτία αποστολής κλπ), δεν συνάδουν με τα γενικά συναλλακτικά ήθη της εποχής.

Επειδή από τα φορολογικά στοιχεία-αρχεία που προσκομίσθηκαν διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται καμία υπογραφή του εκδόσαντος σε κανένα φορολογικό στοιχείο — αρχείο που να αποδεικνύει ότι τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (δελτία αποστολής) και αξίας (τιμολόγια πώλησης) εκδόθηκαν από υπάλληλο της ή από άλλο υποκρυπτόμενο πρόσωπο.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων είναι επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη (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) ο λήπτης βαρύνεται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με αυτές προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των εκδοτριών επιχειρήσεων.

Επειδή, στην κρίνόμενη υπόθεση αφενός τεκμηριώθηκε κατόπιν διεξοδικής έρευνας, επαρκώς και εμπεριστατωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης, αφετέρου και ο ίδιος ο προσφεύγων παραδέχεται ότι οι συναλλαγές δεν έγιναν με την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αλλά με την επιχείρηση - ΑΦΜ:

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων πραγματοποιήθηκε διατραπεζικά. Ωστόσο η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου(ΣτΕ 2223/95). Συνεπώς η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών, αλλά ούτε και τη καλή πίστη του προσφεύγοντος, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προσκομίζει οποιοδήποτε άλλο υποστηρικτικό στοιχείο, όπως προαναφέρθηκε.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και Οδηγίες της Διοίκησης δεν αναγνωρίσθηκε ως εκπεστέα από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και από τις φορολογητέες εκροές δαπάνη συνολικής καθαρής 7.778,62 €,πλέον ΦΠΑ 1.866,85 €, που αντιστοιχεί στη συνολική καθαρή αξία των κρίση φορολογικών στοιχείων εκδοθέντων από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.6 του ΚΦΔ ν.5104/2024: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...]»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 17.12.2024 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, 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 17-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση: α) της υπ' αριθμ./2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αρ./2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας .

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

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογικό έτος 2018

Ως η υπ' αριθμ./2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Σύνολο φόρου για καταβολή:

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------------	-------------------	---------

2.935,75	5.566,56	2.630,81
----------	----------	----------

Β) Φ.Π.Α.

Φορολογική περίοδος 1/1/2018 - 31/12/2018

Ως η υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Σύνολο φόρου για καταβολή:

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
0,00	2.800,28	2.800,28

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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

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.