



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/5/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1465**

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **15-1-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός, κατά:

Α) της με αριθ. / **16-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018 &**

Β) της με αριθ. / **16-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **1/1 - 31/12/2018**

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 16/12/2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-1-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με αριθ. / 16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 7.216,77€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 3.608,39€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 1.223,73€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 12.048,89€.

Β) Με την με αριθ. / 16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 5.374,44€ πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 2.687,22€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 8.061,66€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2023/ 4-10-2023 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ. εισερχομένου: / 9-10-2023), ο προσφεύγων ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση, της οποίας το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το «.....», για την άσκηση της οποίας τηρεί υποχρεωτικά Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., κατά το φορολογικό έτος 2018, έλαβε από την εκδότρια νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης έξι (6) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 27.767,94€ (καθαρή αξία 22.393,50€ πλέον ΦΠΑ 5.374,44€) , τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ τυγχάνει φορολογικώς υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο εξέδιδε εξέδιδε κατ' εξακολούθηση εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε:

- 1) η με αριθ. / 22-10-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ.
- 2) η από 22/10/2024 με α/α καταχώρισης γνωστοποίηση, με την οποία γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η ανωτέρω εντολή ελέγχου και επιπλέον ζητήθηκε η προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων εσόδων-εξόδων, καθώς και των ληφθέντων από την ανωτέρω εκδότρια νομική οντότητα στοιχείων, που αφορούν το φορολογικό έτος 2018.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου προσκομίζοντας μέρος των αιτηθέντων από τον έλεγχο στοιχείων, ήτοι:

α) αντίγραφο βιβλίου εσόδων – εξόδων φορολογικού έτους 2018

β) φωτοαντίγραφο του με α/α Δ.Α.Τ/2-4-2018, συνολικής αξίας 5.952,00€

γ) φωτοαντίγραφο του με α/α Δ.Α.Τ/12-5-2018 συνολικής αξίας 6.696,00€.

Επιπρόσθετα ως προς την εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προσκομίστηκαν φωτοαντίγραφα δύο (2) καταθέσεων που φαίνεται να έγιναν σε κατάστημα της τράπεζας Eurobank στη Λυκόβρυση. Η πρώτη κατάθεση πραγματοποιήθηκε στις 12/7/2018, για ποσό 5.952,00€ και αφορούσε στην εξόφληση του με α/α/2-4-2018 τιμολογίου. Η δεύτερη κατάθεση πραγματοποιήθηκε στις 13/7/2018, για ποσό 6.696,00€ και αφορούσε στην εξόφληση του με α/α/12-5-2018 τιμολογίου.

Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων εκδόθηκε το με αριθ./ 20-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), καθώς και οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 20/11/2024. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ΣΔΕ με το με αριθ. Πρωτ...../ 9-12-2024 Υπόμνημα.

Έπειτα, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των με ημερομηνία θεώρησης 16/12/2024 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου, συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Αναντιστοιχία του ποσού που προσδιορίστηκε με την με αριθ./ 16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και αυτού που τελικώς βεβαιώθηκε ως φόρος εισοδήματος από την αρμόδια φορολογική αρχή.
2. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων φέρει η Διοίκηση.
4. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών καθόσον αυτές αφορούν πραγματικές συναλλαγές.
5. Τελούσε σε καλή πίστη.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με την από 17/1/2025 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ (ως σελ. 10-11), αναφέρεται ότι: «Ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται παραδεκτως καθώς από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο σύστημα Taxís, διαπιστώθηκε ότι εκ παραδρομής βεβαιώθηκε ποσό 8.440,59 ευρώ αντί του επιβληθέντος φόρου εισοδήματος δυνάμει της υπ' αριθμ./16.12.2024 σχετικής οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ύψους 8.099,40 ευρώ. Προς αποκατάσταση του βεβαιωθέντος ποσού φόρου εισοδήματος, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμ./16.01.2025 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης [αντίγραφο της οποίας προσκομίζεται] με την οποία περιορίστηκε το βεβαιωθέν ποσό σε 8.099.40 ευρώ. Ωστόσο, το κατά τα ανωτέρω ήδη αποκατασταθέν σφάλμα της φορολογικής αρχής ουδεμία επίδραση ασκεί στο κύρος της προσβαλλόμενης πράξεως προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς αφορά εσωτερική διαδικαστική πράξη μη δυνάμενη να ανατρέψει το πόρισμα του ελέγχου περί της

εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και την εξ αυτού μη αναγνώριση προς έκπτωση του ποσού που αντιστοιχεί στην αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων επί της οποίας ερείδεται η έκδοση της εδώ προσβαλλόμενης πράξεως φόρου εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ./ 2025 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ μειώθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή το βεβαιωθέν ποσό φόρου της με αριθ./ 16-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος από ποσό 8.440,50€ σε 8.099,40€, ήτοι κατά ποσό 341,10€.

Επειδή, η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος, βάσει της με αριθ. .../ 16-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος δεν μεταβάλλεται.

Ως εκ τούτου, ο 1^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο 3^ο 4^ο & 5^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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.

3. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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 ΚΦΔ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

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

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

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

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, 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. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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.

...

2. 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.

...

3. 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: **«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, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, 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, [...].

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. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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

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

Άρθρο 32. 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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προσθηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του

δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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 την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΣΤΕ 1238/2018, «[...] 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, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 10/7/2023 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ τυγχάνει φορολογικώς υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο εξέδιδε κατ' εξακολούθηση εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2023/ 4-10-2023 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο περιήλθε σε γνώση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ λαμβάνοντας αριθ. πρωτ. εισερχομένου/ 9-10-2023, προέκυψε ότι ο προσφεύγων, κατά το φορολογικό έτος 2018, έλαβε από την εκδότρια νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης έξι (6) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 27.767,94€ (καθαρή αξία 22.393,50€ πλέον ΦΠΑ 5.374,44€) , τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε:

- 1) η με αριθ./ 22-10-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ.
- 2) η από 22/10/2024 με α/α καταχώρισης γνωστοποίηση, με την οποία γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η ανωτέρω εντολή ελέγχου και επιπλέον ζητήθηκε η προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων εσόδων-εξόδων, καθώς και των ληφθέντων από την ανωτέρω εκδότρια νομική οντότητα στοιχείων, που αφορούν το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου προσκομίζοντας μέρος των αιτηθέντων από τον έλεγχο στοιχείων, ήτοι:

- α) αντίγραφο βιβλίου εσόδων — εξόδων φορολογικού έτους 2018
- β) φωτοαντίγραφο του με α/α Δ.Α.Τ .../2-4-2018, συνολικής αξίας 5.952,00€ (καθαρής αξίας 4.800,00€ πλέον ΦΠΑ 1.152,00€)
- γ) φωτοαντίγραφο του με α/α Δ.Α.Τ/12-5-2018 συνολικής αξίας 6.696,00€ (καθαρής αξίας 5.400,00€ πλέον ΦΠΑ 1.296,00€).

Επιπρόσθετα ως προς την εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προσκομίστηκαν φωτοαντίγραφα δύο (2) καταθέσεων που φαίνεται να έγιναν σε κατάστημα της τράπεζας Η πρώτη κατάθεση πραγματοποιήθηκε στις 12/7/2018, για ποσό 5.952,00€ και αφορούσε στην εξόφληση του με α/α .../2-4-2018 τιμολογίου. Η δεύτερη κατάθεση πραγματοποιήθηκε στις 13/7/2018, για ποσό 6.696,00€ και αφορούσε στην εξόφληση του με α/α/12-5-2018 τιμολογίου.

Ωστόσο, δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι τιμολόγια, ήτοι:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ./2-7-2018	5.500,00 €	1.320,00 €	6.820,00 €

T-.... /5-7-2018	2.903,20 €	696,77 €	3.599,97 €
τ..... /5—7-2018	2.903,20 €	696,77 €	3.599,97 €
T-.... /6-7-2018	887,10 €	212,90 €	1.100,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	12.193,50 €	2.926,44 €	15.119,94 €

Επειδή, ο έλεγχος κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων προέβη στην έκδοση του με αριθ. /20-11-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), καθώς και των αντίστοιχων προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 20/11/2024. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ΣΔΕ υποβάλλοντας το με αριθ. πρωτ. / 9-12-2024 Υπόμνημα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ όπως αυτές παρατίθενται στην με ημερομηνία θεώρησης 10/7/2023 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), η εκδότρια νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, καθότι:

- 1) έκανε μεν έναρξη εργασιών στις 14.09.2016 με ποικίλες δραστηριότητες και θεώρησε φορολογικά στοιχεία, αλλά οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων χρήσεων και οι αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Π.Α. ήταν εμφανώς ανακριβείς λόγω αναντιστοιχίας τους με τα ποσά που δηλώθηκαν στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, τόσο της ίδιας της εταιρείας όσο και των αντισυμβαλλομένων της,**
- 2) οι φερόμενες αγορές της, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησής τους, προέρχονταν από ένα κυρίως προμηθευτή (..... με ΑΦΜ) του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους, για το κρινόμενο φορολογικό έτος, έχουν κριθεί ως εικονικά από έτερο έλεγχο που διενήργησε η ίδια ελεγκτική υπηρεσία,**
- 3) δεν απασχολούσε προσωπικό, παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου την περίοδο 14.11.2016 έως 12.09.2018,**
- 4) δεν διέθετε εγκαταστάσεις και εξοπλισμό για την αποθήκευση των προϊόντων που φέρεται να προμηθευόταν και**
- 5) αναζητήθηκε η οντότητα στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία βρίσκεται επί της οδού για την οποία προέκυψε κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου, με ΑΦΜ, ότι η μίσθωση δεν ήταν σε ισχύ.**
- 6) Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου διαπιστώθηκε ότι έχει στην κατοχή της τον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της Από την επισκόπηση των κινήσεων του ανωτέρω τραπεζικού λογαριασμού διαπιστώθηκε ότι για κάθε πίστωση, λάμβανε χώρα μια ισόποση ανάληψη, κυρίως την ίδια ημέρα.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αυτές παρατέθηκαν ανωτέρω και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της κρινόμενης προσφυγής, η εκδότρια νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ είναι φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη των εργασιών του στην αρμόδια φορολογική αρχή, αλλά δεν διαθέτει τις απαραίτητες υποδομές και το απαιτούμενο προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, η ανωτέρω εκδότρια νομική οντότητα δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών τους στοιχείων, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α..

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

- ✓ Οι αγορές των ειδών που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια με α/α Δ.Α.Τ/2-4-2018 «Σασμάν,» συνολικού ποσού 5.952,00€ και Δ.Α.Τ/12-5-2018 «Διαφορικό,» συνολικού ποσού 6.696,00€ ήταν καθόλα πραγματικές.
- ✓ Τα υλικά τα παρέλαβε από την έδρα της προμηθεύτριας οντότητας με το με αριθ. ΔΧ, πλήρους κυριότητας του πατέρα του προσφεύγοντος, με ΑΦΜ
- ✓ Η εξόφληση των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έλαβε χώρα μέσω δύο (2) ισόποσων καταθέσεων σε κατάστημα της τράπεζας στη, προσκομίζοντας αντίγραφα γραμματίων τραπεζικής κατάθεσης στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας οντότητας που τηρείται στην τράπεζα

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία τέθηκαν υπόψη του ελέγχου και απορρίφθηκαν, καθόσον αυτά δεν ήταν ικανά να ανατρέψουν το πόρισμά του για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, ούτε προσκομίζονται περαιτέρω νέα στοιχεία ή νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν και ως εκ τούτου, ο 2^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που τα ανωτέρω τιμολόγια κριθούν εικονικά, η εικονικότητα, **ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, και επιπλέον ενεργούσε με καλή πίστη** κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών, καθόσον ούτε γνώριζε, ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει για τη φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας, αλλά αντιθέτως οι αναφερόμενες στα φορολογικά στοιχεία πωλήσεις και υπηρεσίες παρασχέθηκαν, ενώ αυτά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και εξοφλήθηκαν με επιταγές.

Επειδή, σύμφωνα με την 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 κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, όταν 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 στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εκδότρια νομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ, που εξέδωσε τα επίμαχα

φορολογικά στοιχεία, ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, αφού δεν διέθετε αγορές και το προσωπικό που απαιτείτο και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης των επίμαχων παροχών, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Ειδικότερα:

- ✓ Το γεγονός της εξόφλησης των επιταγών στην τράπεζα (βλ γραμμάτια τραπεζικής κατάθεσης στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας οντότητας που τηρείται στην τράπεζα), δεν αποδεικνύει άνευ ετέρου την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, καθόσον, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου που έγινε για τον εκδότη, μετά από άρση του τραπεζικού απορρήτου του, αυτή έγινε **προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις κρινόμενες συναλλαγές**, καθότι από την επισκόπηση των κινήσεων του ανωτέρω τραπεζικού λογαριασμού διαπιστώθηκε ότι για κάθε πίστωση, λάμβανε χώρα μια ισόποση ανάληψη, κυρίως την ίδια ημέρα. Εξάλλου το γεγονός ότι **δεν προσκόμισε στον έλεγχο το σύνολο των φορολογικών στοιχείων** που ζητήθηκαν δεν συνηγορεί προς την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών
- ✓ Ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φέρεται να παρέλαβε τα αγαθά (Σασμάν, Διαφορικό, κλπ.) από την έδρα της εκδότριας νομικής οντότητας, επί της οδού με το με αριθ., πλήρους κυριότητας του πατέρα του, πλην όμως, δεδομένου ότι η εκδότρια νομική οντότητα ουδέποτε λειτούργησε στη διεύθυνση αυτή ή σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν εικονικές στο σύνολό τους συναλλαγές, αφού ο προσφεύγων φέρεται να παρέλαβε από την έδρα της εκδότριας τα αγαθά που περιγράφονται στα στοιχεία αυτά, τα οποία όμως δεν υπήρχαν αφού οι φερόμενες αγορές της εκδότριας εταιρείας, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησής τους, προέρχονταν από ένα κυρίως προμηθευτή (..... του με **ΑΦΜ**) του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους, για το κρινόμενο φορολογικό έτος, έχουν κριθεί ως **εικονικά** από έτερο έλεγχο που έχει διενεργηθεί από την ίδια ελεγκτική υπηρεσία.

Επειδή, το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών φέρει ο ίδιος ο προσφεύγων καθόσον η εκδότρια νομική οντότητα είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη (**ΣΤΕ 1238/2018**) και ως εκ τούτου, ο 3^{ος} ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων ουδέποτε παρέλαβε τα περιγραφόμενα στα τιμολόγια αγαθά, όχι μόνο από τον φερόμενο ως εκδότη, αλλά και από οποιονδήποτε άλλον, τα επίμαχα στοιχεία αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους και ως εκ τούτου, ο 4^{ος} ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίμαχα στοιχεία αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη (**ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013**) και ως εκ τούτου, ο 5^{ος} ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, ο προσφεύγων

✓ δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής του δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. έτους 2018.

✓ δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδου 1/10 - 31/12/2018.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης **11/12/2024** έκθεση μερικού ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται με αριθ. / **11-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **15-1-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, ήτοι:

Α) της με αριθ. / **16-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018** &

Β) της με αριθ. / **16-12-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **1/1 – 31/12/2018**

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης / 16-12-2024) Φορ. Έτους 2018

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

Διαφορά φόρου	7.216,77€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	3.608,39€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.223,73€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.048,89€

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης / 16-12-2024) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2018

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	5.374,44€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	2.687,22€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	8.061,66€

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

Ακριβές Αντίγραφο
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.