



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1743

**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 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , κατοίκου κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 61.498,080€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 30.749,04€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 11.766,70€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **104.013,82€**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα : 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 από Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από Έκθεση Ελέγχου, Εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) τα οποία διαβιβάστηκαν στο 2ο ΕΛΚΕ Αττικής με το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ. έγγραφο Αποστολής Φακέλου Υπόθεσης του τμήματος Γ2 της Γ' Υποδ/νσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη από Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την εκδότρια επιχείρηση αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κύρια δραστηριότητα και έδρα επί της οδού ο έλεγχος έκρινε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ως άνω εταιρεία, κατά το φορολογικό έτος 2018, ήτοι τετρακόσια (400) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.240.496,53 € πλέον ΦΠΑ 1.977.719,17 € σε ενενήντα τρεις (93) πελάτες είναι εικονικά υπό την έννοια ανύπαρκτων συναλλαγών.

Μεταξύ των ληπτών της είναι και ο προσφεύγων ο οποίος ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του στο φορολογικό έτος 2017 επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 145.062,00€ πλέον ΦΠΑ 34.814,88, ήτοι συνολικής αξίας 179.876,88€, κατά την έννοια του άρθρου 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), από την ως άνω εκδότρια, όπως αυτά αναλυτικά αναφέρονται στον σχετικό πίνακα της σελ. 9 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Οι διαφορές φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προέκυψαν από τα πόρισμα των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα προαναφερόμενα πορίσματα και διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, δεν αναγνώρισε ως εκπιπτώμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, τα προαναφερόμενα επτά (7) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της 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 της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παράβαση της ουσιαστικής διατάξεως του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, ήτοι παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως του διοικούμενου, σε συνδυασμό με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας Ν. 2690/1999 καθώς ουδόλως εκλήθην νομίμως υπό της Φορολογικής Αρχής να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ή προφορικά.

2) Αναιτιολόγητη κρίση της Φορολογικής Αρχής. Στην έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ουδέν στοιχείο που δικαιολογεί το αυθαίρετο συμπέρασμα των ελεγκτών περί της εικονικότητας των επιδίκων συναλλαγών του. Ο έλεγχος χωρίς στοιχεία κατ' επέκταση από άλλες ενδείξεις με ασχέτους από τον προσφεύγοντα συναλλασσόμενους καταλήγει αυθαίρετως και παρανόμως στο συμπέρασμα, ότι και οι δικές του επτά (7) συναλλαγές είναι ανύπαρκτες και εικονικές.

Επειδή, με την παράγρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι :

Άρθρο 84 - Μεταβατικές διατάξεις

«.... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α` 170) και 4987/2022 (Α` 206) εξακολουθούν να ισχύουν.....»

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

Επειδή, εν προκειμένω, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι η εκδότρια οντότητα των επίμαχων τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη 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, σύμφωνα με την από Έκθεση Ελέγχου, Εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ τις διαπιστώσεις και πόρισμα της οποίας υιοθέτησε ο έλεγχος, ως προς την εκδότρια προκύπτουν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

1) Βάσει των κατασχεθέντων λογιστικών αρχείων καθώς και συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών (Μ. Υ.Φ.) η ως άνω εκδότρια οντότητα φέρεται να παρέχει υπηρεσίες και να πωλεί υλικά και εμπορεύματα, χωρίς να προκύπτουν οι αγορές της και η λήψη των αντίστοιχων υπηρεσιών αφού το 99,9 % της αξίας των ληφθέντων τιμολογίων των εξόδων — δαπανών — αγορών της ήτοι ποσό καθαρής αξίας 8.201.77,74 € σε σύνολο εξόδων - δαπανών - αγορών ποσού 8.209.906,73 € αφορά στη λήψη αγαθών και υπηρεσιών από τις ανύπαρκτες συναλλακτικά οντότητες α) και β) (ποσού 357.14000 €).

2) Από 01-01-2018 έως 30-6-2018 η εν λόγω εκδότρια δεν δήλωσε ότι απασχόλησε προσωπικό, ενώ βάσει των λογιστικών της βιβλίων και των κατασχεθέντων φορολογικών της στοιχείων φέρεται να έχει διενεργήσει πωλήσεις παροχής υπηρεσιών και εμπορευμάτων σε οκτώ (8) πελάτες της εκδίδοντας 47 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.192.703,80 €. Περαιτέρω, η εν λόγω

εκδότρια από 01-7-2018 έως 31-12-2018 δήλωσε ότι απασχόλησε με πλήρη απασχόληση τρία άτομα με τις ειδικότητες α) οδηγός επιβατηγών (ένα άτομο) και β) υπάλληλος γραφείου (δύο άτομα), και ένα άτομο με μερική απασχόληση και ειδικότητα υπάλληλος γραφείου. Ταυτόχρονα στην ίδια χρονική περίοδο φέρεται να έχει εκδώσει 352 φορολογικά στοιχεία σε 91 πελάτες καθαρής αξίας 7.046.292,73 €. Τα τιμολόγια που εξέδωσε ο ελεγχόμενη αφορούν σε παροχή υπηρεσιών και κατασκευές τεχνικών έργων, τεχνικών μελετών, εμπόριο υλικών και εμπορευμάτων.

3) Δεν εντοπίστηκαν συμφωνητικά για παροχή υπηρεσιών — κατασκευή τεχνικών έργων με τρίτους.

4) Η εν λόγω εκδότρια κατά έτος 2018 αν και φέρεται να παρέχει κατασκευαστικές εργασίες σε τουλάχιστον έξι (6) πελάτες οι οποίες διενεργούνται στις νήσους δεν εμφανίζει αντίστοιχα έξοδα διαμονής και μετακίνησης εργατικού προσωπικού.

5) Η εν λόγω εκδότρια φέρεται να πραγματοποιεί πληθώρα συναλλαγών με διακίνηση αγαθών από το υποκατάστημα της επί της οδού γεγονός που διαψεύδεται από την ιδιοκτήτρια του συγκεκριμένου χώρου (οικοπέδου) η οποία δηλώνει υπεύθυνα ότι από τον συγκεκριμένο χώρο δεν έλαβε χώρα διακίνηση εμπορευμάτων. Επιπλέον ο συγκεκριμένος χώρος (οικόπεδο 144 τμ και βοηθητικοί χώροι 10 τμ) μισθώθηκε από την ελεγχόμενη στις 5-7-2018.

6) Τα ενσώματα πάγια τα οποία είναι απαραίτητα για την λειτουργία της ελεγχόμενης για το έτος 2018 είναι αμελητέα.

7) Από έρευνα — προκαταρκτική εξέτασης που διενεργήθηκε από την Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας διαπιστώθηκε ότι τόσο ο Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος της εν λόγω εκδότριας κ. όσο και ο Αντιπρόεδρος αυτής κ. κατείχαν και χρησιμοποιούσαν πλαστές Κυπριακές ταυτότητες.

Επίσης, ως προς τις επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος με την από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε στον έλεγχο τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων καθώς δεν προσκόμισε στοιχεία του τρόπου εξόφλησης τους.

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 διέθετε τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα, λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών,

δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και της φερόμενης ως εκδότριας, 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 τον τρόπο διακίνησης των επίμαχων συναλλαγών καθώς και τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, η 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 την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικές με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντος και της ως άνω εκδότριας, καθώς όπως αποδείχθηκε η τελευταία δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις κρινόμενες συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο προσφεύγουσα 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, 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 και 23 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, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 33 παρ. 1 του ν.5104/2024, που ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. ... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Επειδή, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το αρμόδιο 2ο ΕΛΚΕ Αττικής Δ.Ο.Υ. στην κρινόμενη υπόθεση ακολούθησε την οριζόμενη κατ' άρθρου 33 παρ. 1 του ν.5104/2024, διαδικασία.

Συγκεκριμένα στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 18.11.2024 το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου — Κλήση σε Ακρόαση με συνημμένο τον υπ' αριθμ. Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. του φορολογικού έτους 2018 και έλαβε αριθμό καταχώρησης Κατά συνέπεια, ο προσφεύγων είχε προθεσμία είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, ωστόσο ο ίδιος δεν άσκησε αυτό του το δικαίωμα, αφού δεν προσκόμισε οποιοδήποτε έγγραφο προς αιτιολόγηση των ευρημάτων του ελέγχου

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων σε καμία περίπτωση δεν στερήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης και ο ισχυρισμός του περί πλημμελούς εκπλήρωσης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, είναι αβάσιμος. Επιπλέον ούτε με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο (π.χ. τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων, στοιχεία διακίνησης, προσφορές, συμβάσεις κ.α) παρά αορίστως επικαλείται ότι οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, 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

Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	61.498,08€	61.498,08€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	30.749,04€	30.749,04€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.766,70€	11.766,70€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	104.013,82€	104.013,82€
----------------------------	--------------------	--------------------

(αριθμ. πράξης)

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.