



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13.05.2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 841

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aae.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 1069/4-3-2014 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 από 13.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του , ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /12.12.2024

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /12.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /12.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες μηχανικών φόρος ποσού 1.750,07 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 875,04 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9,32 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 2.634,43 €, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά του κέρδη ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας ύψους 9.880,00€ τριών (3) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του του με Α.Φ.Μ.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 12.12.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /07.02.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /09.01.2024 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, με το οποίο διαβιβάσθηκε στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η από 19.12.2023 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ για την ατομική επιχείρηση του του με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων κλπ, εκσκαφές, επιχωματώσεις, βάσει της οποίας η ως άνω ατομική επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε εκατόν δέκα επτά (117) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.021.402,52 € πλέον Φ.Π.Α. 163.093,96 € και μεταξύ των ληπτών ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 9.880,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.371,20 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Μη εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών. Εσφαλμένη εκτίμηση εκ μέρους του ελέγχου των στοιχείων που προσκομίσθηκαν ενώπιον του. Τα εν λόγω τρία φορολογικά στοιχεία, αντιπροσωπεύουν υπαρκτές συναλλαγές του με την εκδότρια επιχείρηση που ήταν φορολογικώς και συναλλακτικά υπαρκτή. Πράγματι προμηθεύτηκε προϊόντα, τα οποία είχε ανάγκη για την υλοποίηση των έργων που εκτελεί. Η συνεργασία του με τον ουδόλως αφορούσε χωματουργικές εργασίες ή μεταφορά μεγάλου βάρους ανταλλακτικών αυτοκινήτων, σίδηρο κλπ. Δε χρειαζόταν κάποιο φορτηγό για τη μεταφορά τους. Οι συγκεκριμένοι κυκλοφορητές δεν υπερβαίνουν τα 16 κιλά και το μέγεθος στα 180 εκατοστά. Περαιτέρω, αποδεικνύεται η πληρωμή των φορολογικών στοιχείων. Τα συγκεκριμένα τιμολόγια – λόγω της πολύχρονης συνεργασίας τους – είχαν εκδοθεί «επί πιστώσει» και εξοφλούνταν με μερικές καταβολές (έναντι οφειλής) προς τον όταν βρισκόταν στη Θεσσαλονίκη και περνούσε από την επιχείρηση του πέραν της αρχικής προκαταβολής (πάλι σε μετρητά) που είχε δώσει κατά το χρόνο παράδοσης των κυκλοφορητών. Όταν συγκεντρώθηκε ένα ικανό ποσό καταβολών ο ίδιος ο τα κατέθεσε στον τραπεζικό λογαριασμό του στην και του έστειλε το καταθετήριο. Η παράδοση των χρημάτων στην εκδότρια και η κατάθεση αυτών από την ίδια με σκοπό τη διακίνηση των χρημάτων μέσω τραπεζής, όπως ο νόμος απαιτεί, δεν συνομολογεί και δεν αποδεικνύει τη φερόμενη εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

2) Καλή πίστη του ως λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4987/2022 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 εταιρία, 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.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 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 εμπειριστatzμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), 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 ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. 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 αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν 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, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, 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. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά,

σαφώς και εμπεριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και εισοδήματος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων κλπ, εκσκαφές, επιχωματώσεις τα εξής:

➤ Έχουν ήδη καταλογιστεί σε βάρος του παραβάσεις έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017.

➤ Δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς να θέσει στη διάθεση της εν λόγω υπηρεσίας τα λογιστικά του αρχεία.

➤ Οι αγορές του κατά το φορολογικό έτος 2018 κρίθηκαν πενιχρές σε σχέση με τις πωλήσεις. Υπήρχε πλήρης δυσαναλογία αγορών-πωλήσεων.

➤ Παρατηρήθηκαν αναντιστοιχίες μεταξύ των στοιχείων που αντλήθηκαν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και τις δηλώσεις ΜΥΦ τόσο του προσφεύγοντος όσο και αυτών των αντισυμβαλλομένων.

➤ Δεν διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο μεγάλου μικτού βάρους, ικανό να δραστηριοποιηθεί σε χωματουργικές εργασίες ή στη μεταφορά, μεγάλου βάρους, ανταλλακτικών αυτοκινήτων, παλαιών σιδήρων κλπ. Δεν διαθέτει μηχανήματα έργου.

➤ Δεν πραγματοποίησε δαπάνες για την προμήθεια υγρών καυσίμων και συντήρησης ή επισκευής οχήματος.

➤ Σύμφωνα με τα στοιχεία του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.), κατά το έτος 2018 δεν απασχολούσε προσωπικό.

➤ Στις τραπεζικές κινήσεις των λογαριασμών του παρατηρήθηκαν κατά πάγια τακτική ισόποσες και αντίστροφες «ομάδες συναλλαγών» τραπεζικών κινήσεων οι οποίες χρεοπιστώνονταν την ίδια ημέρα, από το ίδιο τραπεζικό κατάστημα με συνέπεια το υπόλοιπο των λογαριασμών να μην μεταβάλλεται και να είναι μικρό έως μηδενικό. Τα χρηματικά ποσά δεν έμεναν στο ταμείο της εκδότριας επιχείρησης ούτε πληρώνονταν με αυτά υποχρεώσεις που υφίστανται σε μία συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση. Όπως κρίθηκε, η ανωτέρω λήπτρια επιχείρηση έλαβε τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών της, με σκοπό να προσδώσει νομιμοφάνεια στις εικονικές συναλλαγές της.

Ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την ως άνω ατομική επιχείρηση τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.880,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.371,20€ από τα οποία προσκόμισε στη φορολογική αρχή τα κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ 8.1: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΗΠΤΗ ΒΑΡΒΑΡΙΔΗ ΣΤΑΥΡΟ ΜΕ Α.Φ.Μ. 138621636 ΕΤΟΥΣ 2018						
ΕΙΔΟΣ ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π.		17/10/2018	1)Κυκλοφορητές	2.580,00€	619,20€	3.199,20€
Τ.Π.		22/10/2018	1)Κυκλοφορητές	2.580,00€	619,20€	3.199,20€

Περαιτέρω ο προσφεύγων προσκόμισε στο 2^ο ελεγκτικό κέντρο Θεσσαλονίκης καρτέλα συναλλασσόμενου από τα λογιστικά αρχεία του ως κάτωθι:

Καρτέλα Συναλλασσόμενου				
Από 01/01/2018 Έως 31/12/2018				
Στοιχεία Εταιρείας		Στοιχεία συναλλασσόμενου		
.....				
.....				
.....		ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ ΚΑΙ		
.....				
.....57200 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		53100		
Ημερομηνία Παραστατικό	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
	Εκ Μεταφοράς	0,00	124.248,00	-124.248,00
20/03/2018 ΤΠ. ...		0,00	5.852,80	-130.100,80
17/10/2018 ΤΠ. ...		0,00	3.199,20	-133.300,00
22/10/2018 ΤΠ. ...		0,00	3.199,20	-136.499,20
Κινήσεις Περιόδου :		0,00	12.251,20	-12.251,20
Γενικό Σύνολο :		0,00	136.499,20	-136.499,20
Σχόλια- Παρατηρήσεις				

Όσον αφορά την εξόφληση των συναλλαγών προσκόμισε τόσο κατά τη διάρκεια ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα κάτωθι:

➤ Το από 10.01.2019 (12:46:33) δελτίο κατάθεσης της Τράπεζας με ποσό κατάθεσης 2.889,60€ στο λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο τον και με καταθέτη της συναλλαγής τον ίδιο τον (TIM).

➤ Το από 10.01.2019 (12:43:31) δελτίο κατάθεσης της Τράπεζας με ποσό κατάθεσης 2.889,60€ στο λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο τον και με καταθέτη της συναλλαγής τον ίδιο τον (TIM ...).

Στοιχεία για την εξόφληση του Τ.Π./20.03.2018 δεν προσκομίστηκαν.

Επειδή από την κίνηση του λογαριασμού του εκδότη προκύπτουν τα κάτωθι δεδομένα αναφορικά με τις συναλλαγές του με τον προσφεύγοντα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 8.3: ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΕΞΟΦΛΗΣΕΩΝ ΛΗΠΤΗ ΒΑΡΒΑΡΙΔΗ ΣΤΑΥΡΟ ΜΕ Α.Φ.Μ. 138621636 ΧΡΗΣΗΣ 2018									
Ημερομηνία Συναλλαγής	Κωδικός Καταστήματος	Ονομασία Καταστήματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Προοδευτικό Υπόλοιπο λογαριασμού	Προοδευτικό Υπόλοιπο	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
19/7/2018			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΕΝΑΝΤΙ TIM	1.800,00 €	Π	1.810,46 €	Π	GR.....
19/7/2018			ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΔΙΚ/ΧΟΣ/ ΑΝΑΛ.ΑΠΟ Ανάληψη Μετρητών από Εισροές Κεφα	1.800,00 €	Χ	10,46 €	Π	GR.....
19/7/2018			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΕΝΑΝΤΙ TIM	100,00 €	Π	110,46 €	Π	GR.....
19/7/2018			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	Μεταφορά μέσω winbank mobile	100,00 €	Χ	10,46 €	Π	GR.....
7/11/2018			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΕΝΑΝΤΙ	7.000,00 €	Π	7.001,64 €	Π	GR.....

7/11/2018			ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ (EUR)	7.000,00 €	X	1,64 €	Π	GR.....
-----------	-------	-------	---------------------	---------------------------	------------	---	--------	---	---------

Ενώ η έδρα του προσφεύγοντος είναι ο Ν. Θεσσαλονίκης οι καταθέσεις για την εξόφληση των τιμολογίων ως επί το πλείστον διενεργήθηκαν σε κατάσταση της, της και της Στις 19.07.2018 έγινε κατάθεση μετρητών ποσού 1.800,00€ από τον προσφεύγοντα, σε τραπεζικό κατάστημα της Τράπεζας στη σε λογαριασμό του και την ίδια ημέρα πραγματοποιήθηκε ισόποση ανάληψη από το ίδιο τραπεζικό κατάστημα, απ' όπου συνάγεται είτε ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από το ίδιο άτομο, είτε οι συναλλασσόμενοι βρίσκονταν στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα μαζί για να πραγματοποιήσουν από κοινού την χρεοπίστωση. Στις 07.11.2018 στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα της Θεσσαλονίκης (επί της οδού) πραγματοποιήθηκε κατάθεση και ανάληψη από το λογαριασμό του Με τον τρόπο αυτό, τα ίδια χρήματα ανακυκλώθηκαν σε διαδοχικές καταθέσεις -αναλήψεις και ο προσφεύγων έλαβε τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης.

Επιπροσθέτως από την προσκομισθείσα καρτέλα συναλλασσόμενου του προσφεύγοντος για την περίοδο 01/01-31/12/2018 διαπιστώνεται ότι υπήρχε ανεξόφλητο υπόλοιπο από προηγούμενα έτη προς τον προμηθευτή, συνολικού ποσού 124.248,00€. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού του, κατά το έτος 2018 ο έλαβε συνολικά από τον προσφεύγοντα πελάτη του 8.900,00€. Οι συγκεκριμένες όμως πληρωμές, δεν εμφανίζονται και στην καρτέλα συναλλασσόμενου που προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή ο προσφεύγων. Ενώ τα ποσά τα οποία κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό του υπολείπονται της συνολικής αξίας των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα κατά το έτος 2018 φορολογικών στοιχείων ύψους 12.251,20€.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, και κυρίως δεδομένου ότι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν είχε πραγματική υπόσταση, και δεν ήταν σε θέση να διενεργήσει οποιαδήποτε πώληση αγαθών, κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από τον , ΑΦΜ ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, πόσω μάλλον την καλοπιστία του ως λήπτη (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία 12.12.2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη φορολογικού έτους 2018, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστίας του ως λήπτη απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./13.01.2025 ενδικοφανούς προσφυγής του του , ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ./12.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	1.750,07€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	875,04€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	9,32€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	2.634,43€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.