



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 09-05-2025

Αριθμός απόφασης: 797

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. 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 (Β' 1440),
- 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης, με έδρα στα, κατά: 1) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 (Ορθή επανάληψη), 2) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, 3) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 και 4) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.**
7. Το από/2025 υπόμνημα του προσφεύγοντος με το οποίο αιτήθηκε να λάβει γνώση των οπισθογράφων των επιταγών που εξέδωσε προς την εκδότρια των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων προκειμένου να αποδείξει ότι καμία σχέση δεν είχε με αυτούς.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 (Ορθή επανάληψη), του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, προσδιορίστηκε ποσό για καταβολή ύψους 124.164,15 ΕΥΡΩ (82.776,10 ΕΥΡΩ φόρος πλέον 41.388,05 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.).

Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό για καταβολή ύψους 4.149,87 ΕΥΡΩ (2.766,58 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α., πλέον 1.383,29 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας), και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 32.724,62 ΕΥΡΩ.

Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό για καταβολή ύψους **65.742,17 ΕΥΡΩ** (43.828,11 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α., πλέον 21.914,06 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας), και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 6.296,51 ΕΥΡΩ.

Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό για καταβολή ύψους **30.119,57 ΕΥΡΩ** (20.079,71 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α., πλέον 10.039,86 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας).

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ.Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. (αρ. εισ. πρωτ. της Δ.Ο.Υ.) σύμφωνα με το οποίο, από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση τηςτου - Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση τις χρήσεις 2018- 2020 εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων προς τις οποίες εξέδωσε εικονικά τιμολόγια είναι, σύμφωνα με τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών και η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Η επιχείρηση δε του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση 2018 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 147.880,00 ΕΥΡΩ, στη χρήση 2019 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.500,00 ΕΥΡΩ και στη χρήση 2020 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 57.430,00 ΕΥΡΩ.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, από την εκδότρια επιχείρηση «.....του - Α.Φ.Μ. ως ακολούθως:

.....

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκαν η από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 5104/2024 (Κ.Φ.Δ), η από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος

και η από/2024 έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας - Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, παραβίαση του άρθρου 76 του Ν.5104/2024, τα πορίσματα του ελέγχου στηρίζονται σε έμμεσα συμπεράσματα. Ουσιαστικά πρόκειται για παράνομες πράξεις άλλης ατομικής επιχείρησης από την οποία έτυχε να έχει συναλλαγές το διάστημα 2018-2020 και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου επαναλαμβάνουν τις διαπιστώσεις των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι υπό εξέταση συναλλαγές. Προς επίρρωση των ισχυρισμών προσκόμισε μία σειρά φορολογικών στοιχείων, έτους 2024, που έλαβε από άλλο προμηθευτή από τα οποία προκύπτει το είδος και η αξία των συναλλαγών που είναι απαραίτητες για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης του.
2. Η εικονικότητα των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων στηρίζεται στον έωλο ισχυρισμό ότι τα φορολογικά αυτά στοιχεία εξοφλήθηκαν με επιταγές που εκδόθηκαν από τον ίδιο, επιταγές που μερικές από αυτές δεν κατατέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας και εξοφλήθηκαν από τρίτα άτομα ενώ και αυτές που κατατέθηκαν σε λογαριασμό της εκδότριας το ποσό που πιστωνόταν γινόταν ανάληψη την ίδια ή τις επόμενες ημέρες. Ο ίδιος δεν είχε καμία σχέση με κανένα από τα άτομα που τελικά έλαβαν τα ποσά των επιταγών πέρα από την εκδότρια των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων
3. Ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη καθώς δεν γνώριζε τις παράνομες πράξεις της εκδότριας των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « **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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 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. 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, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « **1. Αντικείμενο του φόρου είναι** α) η παράδοση

αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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, στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “**Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1.** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... **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. [...]”

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 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, 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, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε 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 υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε 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, 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, 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).

Επιπρόσθετα το ζήτημα της καλής πίστης δεν μπορεί να εξεταστεί, αφού οι κρινόμενες συναλλαγές αποδείχθηκαν εικονικές στο σύνολο τους, ενώ το ζήτημα αυτό εξετάζεται μόνο για

τις περιπτώσεις των ληφθέντων στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κάτι που δεν συντρέχει εν προκειμένω.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία «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, στο άρθρο 76 του 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «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».

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, περαιτέρω, 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, 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 του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση

λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους και ότι η εκδότρια οντότητατου – Α.Φ.Μ. ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να επιτελέσει τις υπό εξέταση συναλλαγές δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται: α) στη σχετική από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) στη σχετική από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και γ) στη σχετική από/2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα και δ) στη σχετική από 30/05/2024 Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενη την οντότητατου – Α.Φ.Μ., τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ.

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα της από 30/05/2024 Έκθεσης Ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενητου – Α.Φ.Μ., εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, μέσω της ατομικής της επιχείρησης, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολο τους και ητου – Α.Φ.Μ. ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- Στις-2017, η επιχείρηση δήλωσε τη μεταφορά της έδρας της στη διεύθυνση σε μισθωμένο αγροτεμάχιο 1.970 τ.μ. έναντι μηνιαίου μισθώματος **50,00 ΕΥΡΩ**, σύμφωνα με τα μισθωτήρια. Στα μισθωτήρια αναγράφεται ότι **το ακίνητο δεν ηλεκτροδοτείται**, ωστόσο στις δηλώσεις Ε2 των εκμισθωτών αναγράφεται ο αριθμός παροχής ρεύματος.
- Από τον προγενέστερο έλεγχο προκύπτει το συμπέρασμά ότι οι πωλήσεις εμπορευμάτων της οντότηταςτου – Α.Φ.Μ. είναι πολύ μεγαλύτερες από τις αγορές εμπορευμάτων και τις χρήσεις 2016 και 2017 και ως εκ τούτου δεν υπήρχαν αποθέματα στις 31-12-2017.

- Στις χρήσεις 2018 - 2020 διαπιστώθηκε τεράστια διαφορά ανάμεσα στις πωλήσεις εμπορευμάτων και στις δαπάνες (αγορές εμπορευμάτων και έξοδα) της προαναφερόμενης οντότητας, ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2018	1.247.256,95	32.875,70	1.214.381,25
2019	1.714.952,80	8.265,89	1.706.686,91
2020	2.144.013,97	18.220,02	2.125.793,95

Σημειώνεται ότι στις παραπάνω πωλήσεις περιλαμβάνονται και οι δηλωθείσες εξαγωγές της. Επιπλέον, το γνωστοποίησε τη Φορολογική Αρχή ότι οι εξαγωγές δηλώνονται από τον εξαγωγέα χωρίς την προσκόμιση παραστατικών και μόνο σε ενδεχόμενη διασταύρωση αναζητούνται.

Δεδομένου ότι ητου – Α.Φ.Μ. δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της στον έλεγχο αν και της απεστάλησαν, μέσω ηλεκτρονικής κοινοποίησης, τρεις (3) προσκλήσεις προσκόμισης λογιστικών αρχείων, τις οποίες ανάγνωσε, προκειμένου να εμποδίσει τη διενέργεια όλων των ελεγκτικών επαληθεύσεων, δεν ήταν δυνατό να γίνει περαιτέρω έλεγχος στις εξαγωγές.

- Σύμφωνα με τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών οι αγορές εμπορευμάτων τηςτου – Α.Φ.Μ. κυμαίνονταν στο ασήμαντο ποσό των 10 με 25 χιλ. ΕΥΡΩ, ενώ οι πωλήσεις εμπορευμάτων της στην ελληνική αγορά ήταν άνω των 5 εκ. ευρώ.
- Στις χρήσεις 2018 -2020, ητου – Α.Φ.Μ. πραγματοποίησε πωλήσεις αυτοκινήτων επιβατικών ή φορτηγών και τη χρήση 2018 πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές στο POS της με σειριακό αριθμό αξίας 281,00 ΕΥΡΩ για λιανική πώληση εμπορευμάτων.
- Ητου – Α.Φ.Μ. δήλωσε στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών λιανικές πωλήσεις τη χρήση 2018 καθαρής αξίας 521,67 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 125,23 ΕΥΡΩ, τη χρήση 2019 καθαρής αξίας 22.029,73 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 151,12 ΕΥΡΩ και τη χρήση 2020 δεν δήλωσε κανένα ποσό. Επισημαίνεται βέβαια ότι, χωρίς την προσκόμιση των «Ζ» από την Φ.Τ.Μ. τα ποσά αυτά δεν επαληθεύονται.
- Ητου – Α.Φ.Μ. για τις χρήσεις 2018 & 2019 υπέβαλλε ανακριβείς-ψευδείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με σκοπό να αποφύγει την καταβολή φόρων, ενώ για τη χρήση 2020 υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με μηδενικά ποσά αγορών και πωλήσεων.
- Ητου – Α.Φ.Μ., για τις χρήσεις 2018 – 2020, υπέβαλλε είτε ανακριβείς -ψευδείς δηλώσεις Φ.Π.Α. είτε μηδενικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

- Πολλά από τα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης που απεστάλησαν από άλλες υπηρεσίες στη Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα καταθέσεις μετρητών στο ταμείο της τραπεζής και καταθέσεις μετρητών στα ΑΤΜ ήταν πλαστά. Μάλιστα, τα εν λόγω πλαστά παραστατικά έφεραν όμοια παραποίηση-πλαστογράφηση που σημαίνει ότι πλαστογραφήθηκαν στα και παραδίδονταν μαζί με τα τιμολόγια σε διάφορους φερόμενους πελάτες της ελεγχόμενης ανά την Ελλάδα (.....,, κλπ) για να προσδώσουν μια νομιμοφάνεια στην τεκμηρίωση πραγματοποίηση των συναλλαγών σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο.
- Άλλες φερόμενες εξοφλήσεις των τιμολογίων πραγματοποιήθηκαν από τους δήθεν πελάτες τηςτου – Α.Φ.Μ. είτε με εμβάσματα και μεταφορές στους τραπεζικούς της λογαριασμούς είτε με καταθέσεις επιταγών. Ωστόσο, τα εν λόγω ποσά άμεσα και την ίδια ημέρα είτε γίνονταν ανάληψή τους σε μετρητά σε διάφορα καταστήματα τραπεζών ανά την Ελλάδα (από το ταμείο ή από το ΑΤΜ ανάλογα με το ποσό της ανάληψης) είτε μεταφέρονταν σε λογαριασμούς συγγενικών της προσώπων, με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να είναι μικρό έως μηδενικό, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνηθισμένη και πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα. Σημειώνεται ότι αυτή η τακτική της μεταφοράς ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό και η άμεση ανάληψη μετρητών με σκοπό να επιστραφούν στον αρχικό πληρωτή είναι πολύ συνηθισμένη στις εικονικές συναλλαγές που θέλουν να προσδώσουν μια νομιμοφάνεια στις εικονικές συναλλαγές.
- Σύμφωνα με το υπ' αρ. έγγραφο του, ητου – Α.Φ.Μ. δεν απασχόλησε κατά τις χρήσεις 2019 - 2020 προσωπικό, ενώ τη χρήση 2018 απασχόλησε 2 εργαζομένους με και ημερομίσθιά αντίστοιχα, ενώ οι ασφαλιστικές τούς εισφορές δεν καταβλήθηκαν και βεβαιώθηκαν.
- Ητου – Α.Φ.Μ. δε διέθετε Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητα.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ητου – Α.Φ.Μ. τις χρήσεις 2018 - 2020 διατηρούσε μία πολύ μικρή επιχείρηση σε λυόμενο κτίριο εντός μισθωμένου οικοπέδου στο° χλμ. κοντά στη γέφυρα «.....», πραγματοποιώντας ασήμαντης αξίας αγορές εμπορευμάτων 10 με 25 χιλ ευρώ και πουλώντας μόλις 9 αυτοκίνητα και ταυτόχρονα διοχέτευσε στην ελληνική αγορά πλήθος εικονικών τιμολογίων για ανύπαρκτες συναλλαγές καθαρής αξίας άνω των 5 εκ. ευρώ. Περαιτέρω, η προαναφερόμενη απέφυγε με κάθε τρόπο τον έλεγχο και δεν απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο, ούτε και τεκμηρίωσε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, ο έλεγχος συμπέρανε ότι τα τιμολόγια των χρήσεων

2018 - 2020 συνολικής καθαρής αξίας άνω των 3.000,00 ΕΥΡΩ που εξέδωσε ητου - Α.Φ.Μ. ανά πελάτη της και ανά χρήση είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Το όριο των 3.000,00 ΕΥΡΩ ο έλεγχος το έθεσε επειδή η προαναφερόμενη είχε κάποιες αγορές πολύ μικρής- ασήμαντης αξίας, αλλά και για να έχει φορολογικό ενδιαφέρον ο έλεγχος προς τις λήπτριες των εικονικών τιμολογίων επιχειρήσεις. Επίσης, οι πωλήσεις των 9 αυτοκινήτων που πραγματοποίησε ητου - Α.Φ.Μ. δεν συμπεριλήφθηκαν ως εικονικές συναλλαγές κατά τον έλεγχο προς τις λήπτριες επιχειρήσεις.

Επισημαίνεται, ότι η κρίση περί της εικονικότητας των συγκεκριμένων εμπορικών συναλλαγών στηρίχθηκαν στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο και αναλύθηκαν διεξοδικά και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επιπρόσθετα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. σχετικά με τις συναλλαγές του με τηντου - Α.Φ.Μ. προέκυψαν τα ακόλουθα που συνεπικουρούν τη διαπίστωση του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων:

- Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο εκτύπωση του αναλυτικού καθολικού με τις κινήσεις του λογαριασμού "50.62.00.181" «.....του», για το διάστημα 01/01/2018-31/12/2020. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία τη επιχείρησης του πλήθος φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της «.....του». Συγκεκριμένα, έλαβε και καταχώρησε για τη χρήση 2018 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 183.371,20€, για τη χρήση 2019 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 89.900,00€ και για τη χρήση 2020 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 71.213,20€. Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία δεν κατέστη δυνατό να προσκομιστούν στον έλεγχο, επειδή καταστράφηκαν λόγω της πλημμύρας DANIEL που έπληξε την περιοχή που φυλάσσονταν τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του.
- Ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο πινακίου της με τα στοιχεία μέρους των επιταγών που εκδόθηκαν σε διαταγή της «.....του». Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι κάποιες επιταγές που εκδόθηκαν οπισθογραφήθηκαν και εισπράχθηκαν μετρητοίς από την επιχείρηση «.....του» με ΑΦΜ, άμεσα, ακόμη και την ίδια ημέρα και κάποιες άλλες οπισθογραφήθηκαν και εισπράχθηκαν μετρητοίς, άμεσα, ακόμη και την ίδια ημέρα από τρίτους. Μετά από έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα τρίτα πρόσωπα που αναγράφονται στα σώματα των επιταγών και εισέπραξαν τοις μετρητοίς τα εν λόγω ποσά, δεν είναι φορολογικά συναλλασσόμενοι με

την επιχείρηση «.....του» με ΑΦΜ, γεγονός που αποδεικνύεται από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών της. Το γεγονός ότι μέσα σε λίγο χρονικό διάστημα εκδίδονταν και εξαργυρώνονταν επιταγές μετρητοίς δημιουργεί βάσιμες υπόνοιες ότι αυτές οι ταμειακές συναλλαγές ήταν εικονικές. Εξάλλου, αποτελεί πάγια τακτική στις εικονικές συναλλαγές τιμολογίων να υπάρχουν και τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης (καταθέσεις στο ταμείο της τράπεζας, τραπεζικά εμβάσματα, κατάθεση επιταγών, κλπ) για να προσδοθεί όσο το δυνατόν νομιμοφάνεια στις συναλλαγές σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο.

- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τραπεζικά έγγραφα που να αποδεικνύουν την εξόφληση επιταγών και τη διενέργεια εμβασμάτων που αναφέρονται στο αναλυτικό καθολικό

.....ΕΠΙΤΑΓΗ	7.142,40
.....ΕΠΙΤΑΓΗ	6.795,20
.....ΕΠΙΤΑΓΗ	4.890,00
.....ΕΠΙΤΑΓΗ	9.882,80
.....ΕΠΙΤΑΓΗ	7.077,60
ΜΕΤΑΦΟΡΑ	23.390,90

Πέραν των ανωτέρω σύμφωνα με το προσκομισθέν αναλυτικό καθολικό διαπιστώνεται ότι στις/2020 προκύπτει ένα ανεξόφλητο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 19.934,00 ΕΥΡΩ (ΧΡ. ΥΠΟΛ. 51.279,20 / ΠΙΣ. ΥΠΟΛ. 71.213,20)

- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις υπό κρίση συναλλαγές για να ελεγχθεί η νομιμότητά τους, τα είδη που αγοράστηκαν και τον τρόπο μετακίνησης τους στην έδρα της επιχείρησής του και σε περίπτωση που τα είδη αυτά αφορούσαν ανταλλακτικά δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν σε ποια από τα αυτοκίνητα – φορτηγά του τοποθετήθηκαν και από ποια συνεργεία σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η εκδότρια εταιρία δεν είχε ουσιαστικά αντίστοιχες αγορές που να δικαιολογούν η έκδοση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων τεκμηριώνουν τη διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολο τους.

Σχετικά δε με το υπόμνημα του προσφεύγοντος, με το οποίο ζητούσε να του γνωστοποιηθεί ποιοι ήταν οι οπισθογράφοι των επιταγών που εξέδωσε στο όνομα της «.....του» με ΑΦΜ για εξόφληση φορολογικών στοιχείων που έλαβε από αυτή, αυτά αναφέρονται στη σελίδα της σχετική έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Από τον διενεργηθέντα δε έλεγχο διαπιστώνεται ότι τα τρίτα πρόσωπα που αναγράφονται στα σώματα

των επιταγών και εισέπραξαν τοις μετρητοίς τα εν λόγω ποσά, δεν είναι φορολογικά συναλλασσόμενοι με την επιχείρηση «.....του» με ΑΦΜ, γεγονός που αποδεικνύεται από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών της. Σημειώνεται όμως, ότι δεν αποδείχθηκε άμεση σχέση του προσφεύγοντος με τους οπισθογράφους.

Επειδή, με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό για καταβολή ύψους **4.149,87 ΕΥΡΩ** (2.766,58 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α., πλέον 1.383,29 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας), και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 32.724,62 ΕΥΡΩ και με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό για καταβολή ύψους **65.742,17 ΕΥΡΩ** (43.828,11 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α., πλέον 21.914,06 ΕΥΡΩ Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας), και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 6.296,51 ΕΥΡΩ. Δεδομένου όμως ότι οι προαναφερόμενες πράξεις αφορούσαν τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018 - 31/12/2018 και 01/01/2019 - 31/12/2019, περίοδοι ισχύος του Ν.4987/2022 δεν έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο του άρθρου 54 Ν.5104/2024, αλλά πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία των προαναφερομένων προσβαλλόμενων πράξεων, ως προς τη νομική βάση.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. / (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση: 1) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 (Ορθή επανάληψη), 2) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, 3) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 και 4) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 (Ορθή επανάληψη), του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	713,11	207.962,81	207.962,81	207.249,70
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό ποσό	91,75	82.867,85	82.867,85	82.776,10
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	18,00	18,00	18,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη	3,60	3,60	3,60	0,00
Πρ. άρθ 58 Ν.4987/22		41.388,05	41.388,05	41.388,05
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	763,35	124.927,50	124.927,50	124.164,15

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 - 30/09/2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	2.732.249,01	2.732.249,01	2.732.249,01	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	2.688.496,56	2.540.616,56	2.540.616,56	147.880,00
Φόρος εκροών	655.739,77	655.739,77	655.739,77	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	688.464,39	652.973,19	652.973,19	35.491,20
Πιστωτικό υπόλοιπο	32.724,62	0,00	0,00	32.724,62
Χρεωστικό υπόλοιπο		2.766,58	2.766,58	2.766,58
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν.4987/22		1.383,29	1.383,29	1.383,29
Σύνολο φόρων για καταβολή		4.149,87	4.149,87	4.149,87
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	32.724,62	0,00	0,00	32.724,62

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	2.691.883,76	2.691.883,76	2.691.883,76	
Αξία φορολογητέων εισροών	2.516.313,36	2.443.813,36	2.443.813,36	72.500,00
Φόρος εκροών	646.052,10	646.052,10	646.052,10	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	652.348,61	602.223,99	602.223,99	50.124,62
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.296,51	0,00	0,00	6.296,51
Χρεωστικό υπόλοιπο		43.828,11	43.828,11	43.828,11
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν.4987/22		21.914,06	21.914,06	21.914,06
Σύνολο φόρων για καταβολή		65.742,17	65.742,17	65.742,17
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.296,51			6.296,51

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2020 - 30/12/2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	2.880.021,07	2.880.021,07	2.880.021,07	
Αξία φορολογητέων εισροών	2.277.732,38	2.220.302,38	2.220.302,38	57.430,00
Φόρος εκροών	691.205,06	691.205,06	691.205,06	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	691.205,06	671.125,35	671.125,35	20.079,71
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		20.079,71	20.079,71	20.079,71
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.		10.039,86	10.039,86	10.039,86
Σύνολο φόρων για καταβολή		30.119,57	30.119,57	30.119,57

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
-----------------------------------	--	--	--	--

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
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.