



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
e-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **14/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, διατηρούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου, με έδρα την, οδός αριθ., κατά της υπ' αριθ. /**2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καθώς και της υπ' αριθ. και /**2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ** που αφορούν το **φορολογικό έτος 2015**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ηλιούπολης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, καθώς και τις από **02/12/2021** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος** και **ΦΠΑ** της ίδιας ΔΟΥ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **14/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις **17/12/2021**,

μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθ./2021 εντολή μερικού ελέγχου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ηλιούπολης, διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2015, συνεπεία του με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ2021/19-02-2021 πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ Αττικής (ΔΟΥ Ηλιούπολης αρ. πρωτ./2021), που αφορούσε την εταιρεία με ΑΦΜ:, με αντικείμενο εργασιών κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια (νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές και ανακαινίσεις) από το οποίο προκύπτει ότι μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι είχε εκδώσει για το φορολογικό έτος 2015, 2133 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 20.550.254,76€ πλέον ΦΠΑ 4.676.162,50€, με λήπτριες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε 20 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 119.128,41€ πλέον ΦΠΑ 15.938,34€.

Η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, ήταν φορολογικώς υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικώς ανύπαρκτη, (για τους λόγους που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου) και ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος (λήπτρια των τιμολογίων), διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, αφορούν αγορές τυριών και αλλαντικών, δεδομένου δε ότι τα προϊόντα αυτά έχουν σχετικά βραχεία ημερομηνία λήξης, έγινε έλεγχος των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών της εκδότριας εταιρείας για τα έτη 2014 και 2015 και δεν προέκυψε κανένας πωλητής επιτηδευματίας απ' αυτούς με συναφές αντικείμενο εργασιών (ήτοι εμπόριο τυριών και αλλαντικών). Συνεπώς η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε τις ποσότητες τυριών και αλλαντικών (αγορών) που φέρεται να πούλησε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ενώ περαπέρω η πληρωμή των εν λόγω τιμολογίων έγινε με μετρητά. Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι τα ακόλουθα:

α/α	α/α παραστατικού	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολο
1	ΔΑ TIM	03/11/2015	5.634,48	732,48	6.366,96
2	ΔΑ TIM	04/11/2015	8.121,62	1.055,68	9.177,30
3	ΔΑ TIM	09/11/2015	5.020,81	652,70	5.673,51
4	ΔΑ -TIM	07/11/2015	14.402,42	1.872,31	16.274,73
5	ΔΑ TIM	11/11/2015	8.495,76	1.104,45	9.600,21
6	ΔΑ TIM	13/11/2015	10.086,97	1.311,31	11.398,28
7	ΔΑ TIM	17/11/2015	4.514,93	586,94	5.101,87
8	ΔΑ TIM	21/11/2015	14.166,26	1.841,61	16.007,87
9	ΔΑ TIM	30/11/2015	9.831,65	1.278,11	11.109,76
10	ΔΑ TIM	03/12/2015	1.960,43	254,85	2.215,28
11	ΔΑ TIM	04/12/2015	4.881,12	634,54	5.515,66
12	ΔΑ TIM	07/12/2015	4.514,79	586,92	5.101,71
13	ΔΑ TIM	10/12/2015	2.192,08	284,97	2.477,05
14	ΔΑ TIM	11/12/2015	4.954,37	644,07	5.598,44
15	ΔΑ TIM	14/12/2015	4.518,00	1.039,14	5.557,14
16	ΔΑ TIM	16/12/2015	2.218,08	288,35	2.506,43
17	ΔΑ TIM	17/12/2015	5.292,13	687,98	5.980,11
18	ΔΑ TIM	24/12/2015	4.176,01	542,88	4.718,89

α/α	α/α παραστατικού	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολο
19	ΔΑ TIM	28/12/2015	1.304,14	169,54	1.473,68
20	ΔΑ TIM	30/12/2015	2.842,36	369,51	3.211,87
	Σύνολο	Σύνολο	119.128,41	15.938,34	135.066,75

Ακολούθως, ο υπό κρίση έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, καθώς και τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα κατά τη διάρκεια του ελέγχου στοιχεία, έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, είναι εικονικά στο σύνολό τους, καθώς οι συναλλαγές που περιγράφονται σε αυτά είναι ανύπαρκτες.

Ειδικότερα, ανά φορολογία διαπιστώθηκαν τα κατωτέρω:

A. Φορολογία εισοδήματος

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2015 βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013, το ανωτέρω συνολικό ποσό των ληφθέντων εικονικών στοιχείων ύψους **119.128,41€**, καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά και προστέθηκε στα καθαρά κέρδη.

B. Φ.Π.Α

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2015 βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμά της προς έκπτωση, λόγω της λήψης εικονικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ποσού **119.128,41€** πλέον ΦΠΑ ποσού **15.938,34€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν. 2859/2000.

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ηλιούπολης, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 30/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	119.128,41€	37.713,26€	18.856,63€	8.408,49€	64.978,38€
2	 - 30/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	2015	119.128,41€	15.938,34€	7.969,17€		23.907,51€
Σύνολα					53.651,60€	26.825,80€	8.408,49€	88.885,89€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, δεν απέδειξε ότι η επιχείρηση του εκδότη, η οποία ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, ήταν, ωστόσο, με βάση την συναλλακτική της δραστηριότητα, συναλλακτικώς ανύπαρκτη και ότι δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την ελεγχόμενη παροχή και, συνακόλουθα, δεν απέδειξε με σαφήνεια, πληρότητα, ασφάλεια και πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικές. Τούτων, δε, έπεται ότι μη πληρουμένων των παραπάνω προϋποθέσεων, που θέτει ρητά και περιοριστικά η φορολογική νομοθεσία, το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των εν λόγω συναλλαγών διατηρείται στην ελεγκτική αρχή, η οποία θα έπρεπε με συγκεκριμένες ελεγκτικές ενέργειες και διαπιστώσεις να αποδείξει πλήρως και συγκεκριμένα, ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν, όπερ δεν συνέβη εν προκειμένω και για τον λόγο αυτό θα πρέπει να εξαφανισθούν οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις.
- 2) Πλήρης εκ μέρους του απόδειξη για την πραγματοποίηση και νόμιμη εξόφληση των ελεγχόμενων συναλλαγών.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (Α' 170) όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **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. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των 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, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το

δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 30/06/2020 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η ήταν εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα για το έτος 2015 εξέδωσε εικονικά στοιχεία ύψους 20.550.254,76€, επί συνόλου πωλήσεων ύψους 20.619.056,76€, ενώ έλαβε εικονικά στοιχεία ύψους 4.360.449,23€, επί συνόλου αγορών ύψους 4.926.819,46€. Οι λόγοι της εικονικότητας συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

- ✓ Είναι εκδότρια και λήπτρια εικονικών στοιχείων και κατά τα έτη 2012 και 2013,
- ✓ Δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα ως έδρα της, ενώ κοινοποιήθηκαν τρεις προσκλήσεις στη διεύθυνση κατοικίας του εκπροσώπου της και ουδεμία ανταπόκριση υπήρξε,
- ✓ Όπως προκύπτει από το υπόμνημα της οντότητας «.....» αναζήτησαν το έτος 2013 την οντότητα και αυτή ήταν ανύπαρκτη,
- ✓ Έχουν ήδη κριθεί εικονικές με άλλες εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής αγορές ύψους 4.360.449,23€, επί συνόλου 4.926.819,46€, ενώ η διαφορά ύψους 566.370,23€ αφορά μικροποσά που συλλέχτηκαν από πλήθος επιχειρήσεων,
- ✓ Το αντικείμενο δραστηριότητάς της, σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών - επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων,
- ✓ Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται αναλαμβάνονται άμεσα, γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές. Τα προσκομισθέντα εμβάσματα από τους λήπτες, δεν υπάρχουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της όπου φέρονται να έχουν κατατεθεί,
- ✓ Από στοιχεία της ΔΗΛΕΔ προκύπτει μία μικρή σε σχέση με τον όγκο των συναλλαγών της εισαγωγή από την ΚΙΝΑ
- ✓ Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ φέρεται να απασχολεί προσωπικό χωρίς να καταβάλει το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών. Το προσωπικό που φέρεται να απασχολεί σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να ανταποκριθεί στον ύψος των φερόμενων συναλλαγών της,
- ✓ Η εταιρία λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι πραγματικές στο σύνολό τους οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές, οι δε διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής είναι ανατιολόγητες και αναπόδεικτες καθόσον δεν απέδειξε τη συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης αφού από το ίδιο το πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ βεβαιώνεται ότι σε κάποιες περιπτώσεις προμηθευτών της εκδότριας, έλαβαν πράγματι χώρα πωλήσεις εμπορευμάτων, ότι η ως άνω εκδότρια διέθετε οχήματα και προσωπικό, ότι δεν υπήρξαν όλες οι αγορές της εικονικές, ότι διατηρούσε και κινούσε τραπεζικούς λογαριασμούς, ενώ στους καταστατικούς σκοπούς της περιλαμβάνεται ρητά η εμπορία τροφίμων (ίδτε σκοπό 31) και ότι όλα αυτά αποδεικνύουν κατά τρόπο κατηγορηματικό και ανεπίδεκτο αμφισβήτησης, ότι η εταιρεία, κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, υπήρξε συναλλακτικώς υπαρκτό νομικό πρόσωπο, καθόσον διενήργησε πράγματι αγορές από συγκεκριμένους προμηθευτές της, αφού βεβαιώνεται ότι έλαβαν πράγματι χώρα πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων, ότι απασχολούσε προσωπικό, ότι διέθετε μεταφορικά μέσα, ότι δεν αποδείχθηκε πέραν πάσης αμφιβολίας ότι δεν λειτουργούσε στη δηλωθείσα έδρα της, ότι διατηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς, ενώ η εμπορία τροφίμων περιλαμβάνεται στους καταστατικούς σκοπούς της.

Περαιτέρω, ως προς το ζήτημα εάν η εταιρεία ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (πώληση τυριών, αλλαντικών και εν γένει τροφίμων), ισχυρίζεται ότι από την ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία το έτος **2013** είχε πραγματικές συναλλαγές με προμηθευτές τροφίμων και τυροκομικών και συνεπώς ήταν σε θέση να προμηθεύσει και η ίδια τα συγκεκριμένα είδη στους πελάτες της (.....), ενώ παραγνωρίστηκε από τον έλεγχο και ότι, με βάση την κοινή πείρα, τα κίτρινα τυριά (λ.χ. γραβιέρες, μετσοβόνα κλπ) έχουν ημερομηνία λήξης **18-26** μήνες από την ημερομηνία παραγωγής τους και επομένως δεν ευσταθεί η ελεγκτική θέση, ότι τα περισσότερα προϊόντα είναι αμέσου αναλώσεως και βραχείας ημερομηνίας λήξης.

Επειδή ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. **ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/04-05-2022** Υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκομίζει και επικαλείται νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται και ειδικότερα την με αριθ. πρωτ./2022 παραγγελία της εισαγγελίας πρωτοδικών, με την οποία διαβιβάστηκε στη Δ/ση Μεταφορών η από 28/03/2022 αίτηση του προσφεύγοντος, καθώς και η με αριθ. πρωτ./2022 Απάντηση της Δ/σης Μεταφορών και Επικοινωνιών, σύμφωνα με την οποία το υπ' αριθ. **ΦΙΧ αυτοκίνητο**, με το οποίο φέρεται να έγινε η διακίνηση των εμπορευμάτων που περιλαμβάνουν τα επίμαχα εικονικά στοιχεία, ήταν σε ακινησία από τις **09/05/2016** και την επόμενη μέρα το εν λόγω όχημα μεταβιβάστηκε και συνεπώς κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα των μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2015 το εν λόγω ΦΙΧ αυτοκίνητο, δεν ήταν σε ακινησία και συνεπώς η εκδότρια επιχείρηση ήταν σε απόλυτη θέση να πραγματοποιήσει τις ελεγχόμενες μεταφορές με το συγκεκριμένο όχημα.

Κατόπιν αυτών, με την υπ' αριθ./2022 Πράξη του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, η υπόθεση αναπέμφθηκε στην ελεγκτική αρχή (ΔΟΥ Ηλιούπολης) που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία, και να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του κεφαλαίου Δ της ΠΟΛ 1069/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Η πράξη αυτή διαβιβάστηκε στην αρμόδια ΔΟΥ με το υπ' αριθ. ΔΕΔΕΞ2022ΕΜΠ/06-05-2022 έγγραφό μας.

Περαιτέρω, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170), από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας εκδόθηκε η υπ' αριθ./2022 Απόφαση για την παράταση της προθεσμίας λήξης για την έκδοση Απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, κατά τριάντα (30) ημέρες, η οποία κοινοποιήθηκε στον αντίκλητο του προσφεύγοντος.

Σε απάντηση της ανωτέρω πράξης Αναπομπής, η ελεγκτική αρχή μας διαβίβασε το με αριθ. πρωτ./2022 έγγραφό της (ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/16-05-2022), στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Κατόπιν του με αριθ. πρωτ./2022 εγγράφου σας, το οποίο κοινοποιήθηκε στην υπηρεσία μας και έλαβε αρ. πρωτ./2022 και αφορά την υπ' αρ./2022 ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «..... του, ΑΦΜ σας γνωρίζουμε τα εξής:

Το υπ' αρ. μεταφορικό μέσο (ΦΟΡΤΗΓΟ ΙΧ), μάρκας, το οποίο σύμφωνα με το υπ. αρ. πρωτ./2022 έγγραφο της Δ/νσης Μεταφορών - Επικοινωνιών το είχε στην κατοχή της σε κίνηση η επιχείρηση «.....» από τις 03/04/2015 έως 10/05/2016. Το όχημα αυτό δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την μεταφορά των συγκεκριμένων προϊόντων (τυριά, γαλακτοκομικά), διότι **δεν είναι φορτηγό ψυγείο αλλά κοινό μη ανατρεπόμενο**, σύμφωνα με το απαντητικό έγγραφο του Υπουργείου Μεταφορών με αρ. πρωτ./22 (σε απάντηση του υπ αρ. πρωτ./2022 εγγράφου μας).

Ακόμα όμως και εάν προέκυπτε ότι υφίστατο δυνατότητα μεταφοράς αγαθών από την το επιμέρους στοιχείο αυτό δεν ανατρέπει τις διαπιστώσεις και πορίσματα στις οποίες εδράζεται η εικονικότητα των εκδοθέντων από την στοιχείων, συγκεκριμένα δεν ανατρέπονται οι διαπιστώσεις ότι:

✓ Τα εμπορεύσιμα (τυριά κ.λπ.) που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν σχετικά βραχεία ημερομηνία λήξης. Από τον έλεγχο των υποβληθεισών Συγκεντρωτικών Καταστάσεων και προμηθευτών της για τα έτη 2014 & 2015 **δεν προέκυψε κανένας επιτηδευματίας - προμηθευτής της ελεγχόμενης επιχείρησης, με συναφές αντικείμενο εργασιών (ήτοι εμπόριο τυροκομικών & αλλαντικών)**. Συνεπώς, πλέον των ανωτέρω διαπιστώσεων η προμήθεια των υπό κρίση ποσοτήτων τυριών και αλλαντικών από την προκύπτει αναπόδεικτη.

✓ Από το υπ' αριθ./2021 Πληροφοριακό Δελτίο της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του οποίου υιοθετεί πλήρως και ο παρών έλεγχος, προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, ήταν μεν φορολογικά υπαρκτή ήταν δε **συναλλακτικά ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις** (για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στο εν λόγω Δ.Π.) και ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, κάνοντας χρήση των οποίων οι λήπτριες επιχειρήσεις, να εμφανίζουν στα φορολογικά τους βιβλία αυξημένες δαπάνες με παράλληλη παράνομη έκπτωση του ποσού του Φ.Π.Α των εικονικών αυτών στοιχείων, καθώς και όσα διαπιστώθηκαν ανωτέρω από τον παρόντα έλεγχο (...).

Κατόπιν των ανωτέρω, καθώς και της εξέτασης των στοιχείων που μας απέστειλε η Υπηρεσία σας, προκύπτει, ότι οι διαπιστώσεις και πορίσματα των από 02/12/2021 σχετικών Εκθέσεων φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της ατομικής επιχείρησης «..... του,» με ΑΦΜ, και οι (βάσει αυτών) εκδοθείσες υπ' αρ. και/2021 Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, φορολογικού έτους 1/1 - 31/12/2015, που συντάχθηκαν από την Υπηρεσία μας και στηρίχθηκαν στις διαπιστώσεις και πορίσματα που διενεργήθηκαν από την Υπηρεσία μας καθώς και από την **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες έχουν διενεργήσει εκτενή έρευνα, ερευνώντας πολύπλευρα την δυνατότητα διενέργειας των υπό κρίση πωλήσεων από τον εκδότη, είναι πλήρως αιτιολογημένες και καταλήγουν χωρίς αμφιβολία στα υπό κρίση πορίσματα και καταλογισμούς. Ο λήπτης των στοιχείων ουδέν εισέφερε για την απόδειξη της πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών με την φερόμενη εκδότρια**».

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και ΔΟΥ Ηλιούπολης) απέδειξαν ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές (πωλήσεις τυριών και αλλαντικών) για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, ενώ ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η το έτος **2013** είχε πραγματικές συναλλαγές με το και συνεπώς ήταν σε θέση να προμηθεύσει και η ίδια τα συγκεκριμένα είδη στους πελάτες της, ενώ παραγνωρίστηκε από τον έλεγχο και ότι, με βάση την κοινή πείρα, τα κίτρινα τυριά (λ.χ. γραβιέρες, μετσοβόνα κλπ) έχουν ημερομηνία λήξης 18-26 μήνες από την ημερομηνία παραγωγής τους, αναφέρουμε ότι με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος φέρεται να αγόρασε από την διάφορα είδη τυριών (Γραβιέρα - Αμφιλογίας Δωδώνης κλπ, κεφαλοτύρι, φέτα), αλλαντικά (λουκάνικα, ζαμπόν, σαλάμι), κρασιά και ούισκι, ενώ όπως προκύπτει από τη σελίδα 35 της από 03/12/2019 έκθεσης ελέγχου που αφορά την εκδότρια επιχείρηση και

συντάχθηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής, το ανωτέρω ίδρυμα είχε πράγματι πουλήσει στην με τα υπ' αριθ./2013 και/2013 τιμολόγια, διάφορα είδη τυριών - προϊόντα παραγωγής του (Μετσοβόνε, Μετσοβέλλα, Μετσοβίσιο - Γιδίσιο, Γραβιέρα και βούτυρο) και συνεπώς δεν υπάρχει οποιαδήποτε συσχέτιση των ειδών που είχε πουλήσει κατά το έτος 2013 το ανωτέρω ίδρυμα στην, με τα είδη που φέρεται να πούλησε το έτος 2015 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Περαιτέρω, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στη δήλωση που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2015, δήλωσε ότι δεν διέθετε αποθέματα κατά την έναρξη της χρήσης.

Κατά συνέπεια η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές (πωλήσεις τυριών, αλλαντικών κρασιών και ούίσκι), απορριπτόμενου ως αβάσιμου του ανωτέρω ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα προϊόντα που προμηθεύθηκε από την πωλήθηκαν στους πελάτες λιανικής της επιχείρησής του, και ως εκ τούτου δεν υφίστανται, εκ των πραγμάτων, αναλυτικά τιμολόγια, από τα οποία να προκύπτουν κατ' είδος, οι εν συνεχεία πωλήσεις των εν λόγω προϊόντων προς τρίτους και η πραγματοποίηση των ελεγχόμενων συναλλαγών. Κάτι τέτοιο δεν δύναται να προκύψει από απλογραφικά βιβλία και, ως εκ τούτου, ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα. Ωστόσο, η ολοσχερής πραγματοποίηση των ελεγχόμενων συναλλαγών, ισχυρίζεται ότι δύναται να συναχθεί με έμμεσο τρόπο και με ευχέρεια από το ύψος των μηνιαίων πωλήσεων της επιχείρησής του, καθόσον τα προϊόντα που προμηθεύθηκε από την εταιρεία καθαρής αξίας 119.128,41€, πωλήθηκαν σε πελάτες λιανικής, όπως επιβεβαιώνεται από τις πωλήσεις της επιχείρησης και συγκεκριμένα:

- Τον Νοέμβριο του έτους 2015, ανήλθαν σε 171.039,11€, πλέον ΦΠΑ,
- Τον Δεκέμβριο του έτους 2015, ανήλθαν σε 201.021,19€, πλέον ΦΠΑ,
- Τον Ιανουάριο του έτους 2016, ανήλθαν σε 182.531,33€, πλέον ΦΠΑ,
- Τον Φεβρουάριο του έτους 2016, ανήλθαν σε 178.565,53€, πλέον ΦΠΑ.

Επειδή τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την φέρεται να αφορούν αγορές εμπορευμάτων που διενήργησε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά τους μήνες 11/2015 και 12/2015, συνολικού ύψους 80.274,90€ και 38.853,51€ αντίστοιχα και υπάγονται στο συντελεστή ΦΠΑ 13%, εκτός από το ΤΔΑ Α164/14-12-2015 ποσού 4.518€ που υπάγεται στο συντελεστή ΦΠΑ 23%, ενώ όπως προκύπτει από το taxis οι πωλήσεις της ατομικής του επιχείρησης κατά το Δ' τρίμηνο του έτους 2015, ανήλθαν στο ποσό των 546.547,29€ και ειδικότερα σε ποσό 505.776,35€ με 13% και σε ποσό 40.770,94€ με 23%.

Επειδή περαιτέρω, τα εμπορεύματα που φέρεται να αγοράστηκαν με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πουλήθηκαν μέχρι το τέλος της χρήσης, αφού όπως προκύπτει από το taxis η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στη δήλωση που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2015, δήλωσε ότι δεν διέθετε αποθέματα κατά τη λήξη της χρήσης 2015,

Επειδή από την υπηρεσία μας έχουν ήδη εκδοθεί αποφάσεις στις οποίες για φορολογικά στοιχεία που έλαβαν άλλες λήπτριες επιχειρήσεις από την ως άνω εκδότρια εταιρεία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαίτερες κατά περίπτωση συνθήκες και τις εκθέσεις ελέγχου των αρμόδιων ΔΟΥ (βλ. Αποφάσεις μας 1271/2021, 1282/2022 κλπ)

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι τα είδη που περιλαμβάνονται στα επίμαχα τιμολόγια της, πωλούνταν λιανικώς από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, πραγματοποιώντας μάλιστα σημαντικό ύψος πωλήσεων, γίνεται δεκτό ότι αυτά πράγματι αγοράστηκαν, όχι όμως όπως παρουσιάζεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, αλλά από άλλη επιχείρηση, δηλαδή τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας και ο λήπτης απαλλάσσεται της ευθύνης αν αποδείξει καλοπιστία, **ΣτΕ 972/2020**, **Επειδή**, με την **ΠΟΛ 1210/2013**, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπου αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με την έκδοση πλαστών και εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:

«Γβ. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Ανάλογα με το αν η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ως προς την αξία της συναλλαγής ή ως προς το πρόσωπο, διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις: ...

Γβ.2. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του προστίμου εξαρτάται από το εάν ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε ή μη σε καλή πίστη και αν, στην τελευταία περίπτωση (σε μη καλή πίστη) η λήψη δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Όπως προαναφέρθηκε ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολογίων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο. Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώσει ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στον λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, στενός συγγενής κλπ.), τότε το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη αναιρείται και ο έλεγχος προχωρεί ανεμπόδιστα στη διερεύνηση της ενδεχόμενης ύπαρξης εικονικότητας. Ειδικότερα:

Γβ.2.2. Όταν ο λήπτης τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη

Για την περίπτωση αυτή, από τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της υποπερίπτωσης ββ' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, στον λήπτη εικονικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο».

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι η εξόφληση των εν λόγω εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείων, έγινε με μετρητά, δεν αποδεικνύεται η καλοπιστία του προσφεύγοντος ως λήπτη αυτών. **ΠΟΛ. 1210/2013.**

Επειδή ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για μη νόμιμα τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Επομένως οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ δεν μεταβάλλονται εκ του λόγου ότι τα ληφθέντα εικονικά τιμολόγια κρίνονται με την παρούσα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 14/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, διατηρούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου, με έδρα την, οδός αριθ., και την επικύρωση υπ' αριθ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καθώς και της υπ' αριθ. και /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ που αφορούν το φορολογικό έτος 2015, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ηλιούπολης, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 30/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	119.128,41€	37.713,26€	18.856,63€	8.408,49€	64.978,38€
2	 - 30/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.ΠΑ	2015	119.128,41€	15.938,34€	7.969,17€		23.907,51€
Σύνολα					53.651,60€	26.825,80€	8.408,49€	88.885,89€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.