



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1215**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, κατοίκου κατά α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	24.333,11 €

και β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2				ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017	18.451,38 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου και β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ι. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)

Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 14.904,21 €, πλέον 7.452,11 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2017 και 1.976,79 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 24.333,11 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν τα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017:

α) με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα της επιχείρησης (ζημίες) της περιόδου αυτής δαπανών συνολικού ύψους **3.000,00 €** που δεν είχαν μεν δηλωθεί, προέκυπταν ωστόσο από τα τηρούμενα από αυτόν λογιστικά βιβλία, και

β) με την **αφαίρεση** από τα δηλωθέντα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα της επιχείρησης (ζημίες) της περιόδου αυτής δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της δραστηριότητάς του («λογιστικών διαφορών») και ειδικότερα δαπανών που δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές (τα σχετικά πέντε (5) ληφθέντα, καταχωρηθέντα και χρησιμοποιηθέντα παραστατικά κρίθηκαν εικονικά λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών, συγκεκριμένα λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης) συνολικού ύψους **59.850,00 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά φορολογητέα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	-8.173,98 €	48.676,02 €

και τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος της περιόδου αυτής εισοδημάτων (συγκεκριμένα, εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα) συνολικού ύψους **48.677,20 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	1,18 €	48.678,38 €

II. ΦΠΑ

Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 12.300,92 €, πλέον 6.150,46 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 18.451,38 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 2.063,08 €.

Η διαφορά αυτή ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **59.850,00 €** λόγω εικονικότητας των οικείων συναλλαγών και των αντίστοιχων

συνολικά πέντε (5) ληφθέντων, καταχωρηθέντων και χρησιμοποιηθέντων τιμολογίων (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 14.364,00 €), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	96.766,04 €	36.916,04 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι:

α) Σε καμία περίπτωση τα δύο φορολογικά στοιχεία εκδόσεως δεν ήταν εικονικά, αντιθέτως αντιστοιχούν σε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, ο ίδιος πλήρωσε δε το 3% επί του ποσού των τιμολογίων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθώς και το τίμημα των τιμολογίων, επομένως όσα τιμολόγια εκδόθηκαν για παροχή υπηρεσιών ανταποκρίνονται σε υπηρεσίες που πραγματικά παρασχέθηκαν και αφορούσαν σε εκτελεσθείσες χωματουργικές εργασίες που έγιναν για λογαριασμό του.

β) Είναι αδιάφορο για τον ίδιο αν υφίσταται ή όχι εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, διότι οι συναλλαγές του ήταν πραγματικές και οι υπηρεσίες που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια απολύτως πραγματικές.

γ) Σύμφωνα με το νόμο, με την απόδειξη της εικονικότητας των όποιων φορολογικών στοιχείων βαρύνεται η φορολογική αρχή, η οποία πρέπει να περιγράφει αναλυτικά τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν κάθε μία παράβαση και από τα οποία να προκύπτει ότι ο φορολογούμενος γνώριζε ή έστω όφειλε να γνωρίζει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Στη συγκεκριμένη περίπτωση τόσο η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ όσο και οι συμπροσβαλλόμενη σχετική έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστες και μη επαρκώς αιτιολογημένες, δεδομένου ότι δε μνημονεύουν με σαφήνεια και πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά, από τα οποία προκύπτει η όποια συμμετοχή του στην τάχα διάπραξη από τον ίδιο του φορολογικού αδικήματος «λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2017: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2017), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017): «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε **πραγματική** συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που

διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται, και αποδεικνύονται με **κατάλληλα** δικαιολογητικά.»

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕπ φορολογικού έτους 2017)) και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή διενεργήθηκε στα πλαίσια πραγματικής συναλλαγής, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...]. Άρθρο 22: Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα [...] επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 [...], αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) [...]. β) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί, αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. [...]. γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. [...]. 3. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που

διενεργήθηκαν κατά την περίοδο 01.01.2017-31.12.2017: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν για την περίοδο 01.01.2017-31.12.2017, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω ο προσφεύγων) ήταν η **τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων 2017 αντίστοιχα): «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...]. 1.α. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων 2017 αντίστοιχα): «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], 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, γ) στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων 2017 αντίστοιχα): «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ

α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017 αντίστοιχα): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1097/2016 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «...ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη, δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο, με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από **συναλλακτικά** και φορολογικά **υπαρκτό** πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και **διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό, για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή**, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα, δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 65 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....): «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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης): «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), **δεν υπάρχει δε παράλειψη** του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που **συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας**, το οποίο υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.), κατά τον οποίο διεπιστώθη η τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της ΥΠΕΔΑ έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογουμένου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίο περί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι **στην περίπτωση αυτή εχώρησε η** κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων **απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων** στο κατά τα ανωτέρω

πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της ΥΠΕΔΑ (αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας **και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου** (πρβλ. ΣΤΕ 4505/1995).»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η τέλεση φορολογικής παράβασης [...] **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, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Πάτρας κατόπιν ελέγχου της κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, εκδότρια των ως άνω υπό κρίση πέντε (5) φορολογικών παραστατικών (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ)), ήτοι των ακόλουθων παραστατικών:

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία	Απολογία - Περιγραφή	Καθαρή αξία	Αναλογών ΦΠΑ	Συνολική αξία
1				17.000,00 €	4.080,00 €	21.080,00 €
2				12.000,00 €	2.880,00 €	14.880,00 €
3				13.000,00 €	3.120,00 €	16.120,00 €
4				9.750,00 €	2.340,00 €	12.090,00 €
5				8.100,00 €	1.944,00 €	10.044,00 €

ΣΥΝΟΛΟ	59.850,00 €	14.364,00 €	74.214,00 €
--------	-------------	-------------	-------------

είναι «φορολογικώς μεν υπαρκτή», αλλά «συναλλακτικώς ανύπαρκτη» (όπως προκύπτει σαφώς από τα αναφερόμενα στις σελ. 20-21 της από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 / ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, που παρατίθενται αυτούσια στις σελ. 17 και 14 αντίστοιχα των συμπροσβαλλόμενων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης) και ότι συνεπώς το σύνολο των φορολογικών παραστατικών που εξέδωσε είναι εικονικά. Το συμπέρασμα αυτό βασίστηκε στη «συνολική θεώρηση» των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», κατά την ορολογία που χρησιμοποιήθηκε στην προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (ήτοι σε «έμμεση απόδειξη»):

α) Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε πράγματι την έδρα της («δε στεγαζόταν») στη δηλωθείσα από την ίδια στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας της (στη), ενώ εξάλλου δεν είχε δηλώσει άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίστηκε κάποια άλλη επαγγελματική εγκατάσταση από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, από γειτονικές δε επιχειρήσεις και περιοίκους δεν προέκυψε να λειτούργησε (να άσκησε δραστηριότητα) ποτέ στη δηλωθείσα ως διεύθυνση της έδρας της.

Από αυτά συνάγεται ότι η επιχείρηση αυτή δεν είχε πραγματική έδρα λειτουργίας ή άλλη εγκατάσταση και επομένως δεν άσκησε δραστηριότητα από τη δηλωθείσα έδρα της ούτε από άλλη εγκατάσταση.

β) Η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε στη διάθεσή της, τουλάχιστον εντός της ως άνω ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, το απαραίτητο εξειδικευμένο προσωπικό, για να παρέχει εργασίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας και ευρείας κλίμακας, όπως εμφανιζόταν να πράττει, σύμφωνα με τα δεδομένα από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών. Στο συμπέρασμα αυτό συνηγορεί και το γεγονός ότι ο ΕΦΚΑ με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφό του ενημέρωσε την ΥΕΔΔΕ Πάτρας ότι η επιχείρηση δεν ήταν εγγεγραμμένη στο μητρώο εργοδοτών.

γ) Τα μηχανήματα έργου που φερόταν να έχει στην κατοχή της (σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο του Τμήματος Μητρώου Μηχανημάτων Έργου και Έγκρισης Τύπων του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών· ημερομηνία λήξης της κατοχής τους: 11.1.2017, 15.2.2017 και 06.04.2017 αντίστοιχα) δεν μπορούσαν να υποστηρίξουν εργασίες τέτοιας έκτασης και ταυτόχρονα προς διαφορετικές οντότητες.

δ) Είχε λάβει (σύμφωνα με τα δεδομένα από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών στοιχείων) πελατών-προμηθευτών) εντός της ως άνω ελεγχθείσας περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 δύο (2) εικονικά φορολογικά παραστατικά ιδιαίτερα μεγάλης αξίας (συνολική καθαρή αξία 200.000,00 € πλέον ΦΠΑ 48.000,00 €) από μία (1) συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα (με ΑΦΜ), σύμφωνα με την αιτιολογία που περιλαμβάνεται στις σελ. 8-9 της ως άνω από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 / ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, προκειμένου να δικαιολογήσει την έκδοση από τη μεριά της φορολογικών παραστατικών.

Για τον ίδιο λόγο, είχε λάβει και τρία (3) φορολογικά παραστατικά ιδιαίτερα μεγάλης αξίας (συνολική καθαρή αξία 150.000,00 € πλέον ΦΠΑ 36.000,00 €) από μία (1) άλλη οντότητα (με

ΑΦΜ), τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον υπό κρίση έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, αλλά ούτε και στον έλεγχο της εν λόγω οντότητας με ΑΦΜ από την ΥΕΔΔΕ Αττικής, σύμφωνα με την αιτιολογία που περιλαμβάνεται στις σελ. 7-8 της ως άνω από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 / ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας.

ε) Οι μοναδικές πραγματικές αγορές της εντός του έτους 2017 είναι αγορές καυσίμων, όχι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, γεγονός που σε συνδυασμό με τα μηχανήματα και το προσωπικό που δε διέθετε και δε χρησιμοποίησε ενισχύει το συμπέρασμα ότι δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει συναλλαγές υψηλής αξίας.

Δεν είχε πραγματοποιήσει δε εισαγωγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

στ) Από τα ανωτέρω υπό (δ) και (ε) συνάγεται ότι από τα δηλωθέντα για το έτος 2017 με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) προμηθευτών της έξοδά της συνολικού ποσού 362.585,18 € (i) ποσό συνολικού ύψους 200.000,00 € (ποσοστό δείγματος δαπανών/εξόδων 55,16% [ήτοι 200.000,00 € / 362.585,18 €]) αφορούσε σε εικονικές συναλλαγές/δαπάνες και (ii) ποσό συνολικού ύψους 150.000,00 € (ποσοστό δείγματος δαπανών/εξόδων 41,37% [ήτοι 150.000,00 € / 362.585,18 €]) αφορούσε σε συναλλαγές/δαπάνες που δεν τεκμηριώνονταν, οι οποίες (εικονικές και μη δυνάμενες να τεκμηριωθούν) προφανώς δηλώθηκαν, προκειμένου να δικαιολογηθούν τα εκδοθέντα από αυτήν και δηλωθέντα για το ίδιο έτος 2017 με τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (φορολογικών παραστατικών) πελατών της έσοδά της συνολικού ποσού 559.729,00 € (μεταξύ των οποίων και τα προκύπτοντα από τα ως άνω υπό κρίση πέντε (5) παραστατικά προς τον προσφεύγοντα συνολικού ύψους 59.850,00 €.

ζ) Οι εξοφλήσεις των εκδοθέντων από αυτήν φορολογικών παραστατικών φέρεται να έγιναν με επιταγές, οι οποίες ωστόσο εισπράχθηκαν από πρόσωπα που δεν είχαν καμία σχέση με την εκδότρια επιχείρηση.

Ειδικά σ' ό,τι αφορά στα ως άνω υπό κρίση πέντε (5) παραστατικά προς τον προσφεύγοντα, από τα αναφερόμενα στις σελ. 25-26 και 22-23 αντίστοιχα των συμπροσβαλλόμενων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προκύπτει σαφώς ότι τα παραστατικά αυτά κρίθηκαν εικονικά επί τη βάση των ακόλουθων «αντικειμενικών και συγκλινουσών ενδείξεων», «συνολικώς θεωρουμένων» (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 (ομόφωνα) της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας):

α) Κατά το χρονικό διάστημα που φέρεται να εκτελέστηκαν και να τιμολογήθηκαν οι σχετικές εργασίες η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση με ΑΦΜ κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από την κατά τα ανωτέρω συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών της -ήτοι την ανυπαρξία έδρας λειτουργίας και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης, τη μη απασχόληση του εξειδικευμένου προσωπικού που ήταν απαραίτητο για την εκτέλεση των υπό κρίση εργασιών, αλλά και γενικά προσωπικού, ενώ ταυτόχρονα φερόταν να παρέχει υπηρεσίες και σε άλλες οντότητες, και την ανεπάρκεια του μηχανολογικού εξοπλισμού (μηχανημάτων έργου) που φερόταν να έχει στην κατοχή της για την πραγματοποίηση εργασιών που τιμολογήθηκαν σε

ιδιαίτερη μεγάλη αξία (559.729,00 €)-, δε διέθετε τα απαραίτητα μέσα και το απαιτούμενο προσωπικό, ώστε να μπορεί να είναι σε θέση να παράσχει τις υπό κρίση υπηρεσίες στο σύνολό τους.

β) Μέχρι την ημερομηνία έκδοσης των συμπροσβαλλόμενων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της (.....) δεν είχαν υποβληθεί στο σύστημα taxis καταστάσεις συμφωνητικών (άρθρου 8 παρ. 16 ν. 1882/1990) στις χρήσεις 2016 και 2017 μεταξύ του προσφεύγοντος και της ως άνω εκδότριας των υπό κρίση παραστατικών επιχείρησης με ΑΦΜ ούτε και προσκομίστηκαν στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης σχετικά συμφωνητικά μεταξύ του προσφεύγοντος και της εν λόγω εκδότριας επιχείρησης.

γ) Τα ως άνω υπό κρίση πέντε (5) παραστατικά δε συνοδεύονταν από επιμετρήσεις ούτε και προσκομίστηκαν στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης μέχρι την ημερομηνία έκδοσης των συμπροσβαλλόμενων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της (.....) πίνακες επιμετρήσεων (ενώ παράλληλα δε υπήρχε παραπομπή σε σχετικό συμφωνητικό, ώστε να μπορούν να ταυτοποιηθούν τα φερόμενα ως εκτελεσθέντα έργα, και επιπλέον δε υπήρχε αναφορά στους αριθμούς κυκλοφορίας των οχημάτων (φορηγών, μηχανημάτων έργου) που φέρονταν να χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των εν λόγω έργων).

δ) Δεν προέκυπτε από τα ως άνω υπό κρίση παραστατικά ο τρόπος εξόφλησής τους (επί πιστώσει ή τοις μετρητοίς), ενώ μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης των συμπροσβαλλόμενων με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστωσών αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της (.....), ήτοι τουλάχιστον έξι (6) χρόνια μετά τις ημερομηνίες έκδοσής τους, δε φαίνεται να έχουν αυτά εξοφληθεί, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης μέχρι την ημερομηνία αυτή έγγραφα, από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο τρόπος εξόφλησής τους.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

α) Σε καμία περίπτωση τα δύο φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς αυτόν η επιχείρηση δεν ήταν εικονικά, αντιθέτως αντιστοιχούν σε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, ο ίδιος πλήρωσε δε το 3% επί του ποσού των τιμολογίων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθώς και το τίμημα των τιμολογίων, επομένως όσα τιμολόγια εκδόθηκαν για παροχή υπηρεσιών ανταποκρίνονται σε υπηρεσίες που πραγματικά παρασχέθηκαν και αφορούσαν σε εκτελεσθείσες που έγιναν για λογαριασμό του.

β) Είναι αδιάφορο για τον ίδιο αν υφίσταται ή όχι εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, διότι οι συναλλαγές του ήταν πραγματικές και οι υπηρεσίες που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια απολύτως πραγματικές.

γ) Σύμφωνα με το νόμο, με την απόδειξη της εικονικότητας των όποιων φορολογικών στοιχείων βαρύνεται η φορολογική αρχή, η οποία πρέπει να περιγράφει αναλυτικά τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν κάθε μία παράβαση και από τα οποία να προκύπτει ότι ο

φορολογούμενος γνώριζε ή έστω όφειλε να γνωρίζει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Στη συγκεκριμένη περίπτωση τόσο η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ όσο και οι συμπροσβαλλόμενη σχετική έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστες και μη επαρκώς αιτιολογημένες, δεδομένου ότι δε μνημονεύουν με σαφήνεια και πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά, από τα οποία προκύπτει η όποια συμμετοχή του στην τάχα διάπραξη από τον ίδιο του φορολογικού αδικήματος «λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τις συμπροσβαλλόμενες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και συγκεκριμένα από τη σελ. 26 της πρώτης και τη σελ. 23 της δεύτερης, η εν λόγω Προϊσταμένη έλαβε υπόψη της, συνεκτίμησε και τελικά υιοθέτησε τα πορίσματα της από οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 / ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ και συγκεκριμένα το ότι όλα τα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά παραστατικά, άρα και τα ως άνω υπό κρίση πέντε (5) που έλαβε και χρησιμοποίησε ο προσφεύγων, ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής επί τη βάση της συναλλακτικής ανυπαρξίας της (κυρίως: σχεδόν ανύπαρκτες αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις της, μη απασχόληση του απαραίτητου για τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες εξειδικευμένου προσωπικού και μη χρησιμοποίηση του απαραίτητου για τις υπηρεσίες αυτές μηχανολογικού εξοπλισμού κατά την ως άνω ελεγχθείσα περίοδο (01.01.2017-31.12.2017) και ανυπαρξία γενικά επιχειρηματικών δυνατοτήτων) ως «έμμεσες αποδείξεις», ήτοι «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), στο πλαίσιο δε αυτό δεν είχε κατά νόμον υποχρέωση να διενεργήσει αυτοτελή δικό της νέο έλεγχο περί της εικονικότητας ή μη των ως άνω υπό κρίση κριθέντων, σύμφωνα με την ως άνω από έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, ως εικονικών παραστατικών πέραν του ήδη διενεργηθέντος συναφώς από την ΥΕΔΔΕ Πάτρας (πρβλ. και την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης)), παρόλ' αυτά όμως προέβη και η ίδια σε συγκεκριμένες ενέργειες, σύμφωνα με τα λεπτομερώς αναφερόμενα στις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και συγκεκριμένα στις σελ. 18-25 της πρώτης και 15-22 της δεύτερης.

β) Μόνη η επίκληση από τον προσφεύγοντα του γεγονότος ότι ο ίδιος παρακράτησε και κατέβαλε τον προβλεπόμενο από τις ισχύουσες διατάξεις παρακρατούμενο φόρο με συντελεστή 3% επί του ποσού των υπό κρίση τιμολογίων και το τίμημα αυτών δεν τεκμηριώνει με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό του ότι όντως οι συναλλαγές, στις οποίες φέρεται να αφορούν τα ως άνω υπό κρίση παραστατικά, πραγματοποιήθηκαν, αφού συναφώς δεν προσκομίζονται αποδεικτικώς στοιχεία-έγγραφα που να τεκμηριώνουν, συνολικώς και συνδυαστικώς εκτιμώμενα, με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) τον ισχυρισμό αυτό, όπως π.χ. τραπεζικά παραστατικά που να τεκμηριώνουν την εξόφληση του τιμήματος των επικαλούμενων συναλλαγών προς την εκδότρια επιχείρηση ή προς πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από αυτήν για το

σκοπό αυτό, σχετικά συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας βέβαιης χρονολογίας με την εκδότρια επιχείρηση ή σχετική ηλεκτρονική αλληλογραφία που να τεκμηριώνει τις αναληφθείσες προς εκτέλεση εργασίες κ.λπ.

γ) Όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τη διάταξη αυτή για την αναγνώριση της έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, προσκομίζοντας στον υπό κρίση έλεγχο (ληφθέντα) φορολογικά παραστατικά που κρίθηκε ότι δεν τεκμηριώναν πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, κρίση που βασίστηκε στην αντικειμενική αδυναμία (έστω και εμμέσως συναγόμενη, κατά τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) της εκδότριας τους επιχείρησης να τις πραγματοποιήσουν παρά το ότι επρόκειτο για «φορολογικώς υπαρκτό» πρόσωπο (γεγονός που, όπως είναι ευνόητο, δε συνεπάγεται κατά λογική αναγκαιότητα το ήταν και «συναλλακτικώς υπαρκτό» πρόσωπο), δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά-έγγραφα προς τεκμηρίωση των επικαλούμενων από αυτόν δαπανών της επιχείρησής του, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. γ' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2017 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017)), και συνεπώς δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση των εν λόγω δαπανών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάσει αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης δεν αναγνώρισε την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του των επικαλούμενων από αυτόν (με την οικεία υποβληθείσα δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017) δαπανών του, χωρίς να έχει την υποχρέωση να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να καταλήξει στη μη αναγνώρισή τους.

Εξάλλου, όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017 αντίστοιχα)), το βάρος της απόδειξης των προϋποθέσεων που τίθενται από τις διατάξεις αυτές για την αναγνώριση της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησης το φέρει αυτός που την επικαλείται, δηλαδή ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, προσκομίζοντας στον υπό κρίση έλεγχο (ληφθέντα) φορολογικά παραστατικά που κρίθηκε ότι δεν τεκμηριώναν πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, κρίση που βασίστηκε στην αντικειμενική αδυναμία (έστω και εμμέσως συναγόμενη, κατά τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) της εκδότριας τους επιχείρησης να τις πραγματοποιήσει παρά το ότι επρόκειτο για «φορολογικώς υπαρκτό» πρόσωπο (γεγονός που, όπως είναι ευνόητο, δε συνεπάγεται κατά λογική αναγκαιότητα το ήταν και «συναλλακτικώς υπαρκτό» πρόσωπο), δεν προσκόμισε τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά-έγγραφα προς τεκμηρίωση του επικαλούμενου από αυτόν ΦΠΑ εισροών, παρά το βάρος που είχε προς τούτο, σύμφωνα και με τη ρητή πρόβλεψη της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της

φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017 αντίστοιχα)), και συνεπώς δεν τεκμηριώσε με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) την πραγματοποίηση των εν λόγω εισροών. Κατ' ακολουθίαν και επί τη βάση αυτού, ορθά ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επιχείρησής του του επικαλούμενου από αυτόν (με τις οικείες υποβληθείσες δηλώσεις του ΦΠΑ α΄, β΄, γ΄ και δ΄ τριμήνων 2017) ΦΠΑ εισροών της, χωρίς να έχει την υποχρέωση να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες, προκειμένου να καταλήξει στη μη αναγνώρισή τους.

δ) Από τη στιγμή που οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις βασίζονται στη λήψη και χρησιμοποίηση (για σκοπούς ΦΕφπ και ΦΠΑ) εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά ως προς τη/τις σχετική/-ές συναλλαγή/-ές και συγκεκριμένα λόγω της μη πραγματοποίησής της/τους, περίπτωση στην οποία δεν τίθεται (και δεν είναι δυνατό ήδη από λογικής άποψης («κατά τα διδάγματα της λογικής») να τεθεί) ζήτημα καλής πίστης του λήπτη τους ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους (πρβλ. τις υπ' αριθμ. 336/2018 (5μ.), 3399/2015 (5μ.), 1404/2015 (5μ.), 223/2015 (5μ.), 4629/2014 (5μ.), 722/2014 (5μ.), 116/2013 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) ούτε φυσικά και καλής πίστης του λήπτη ως προς την εικονικότητα ή μη γνώσης αυτής ή μη υπαιτιότητάς του ως προς αυτή, **παρέλκει** η εξέταση των ειδικότερων ισχυρισμών του προσφεύγοντος ότι (i) είναι αδιάφορο για τον ίδιο το αν υφίσταται ή όχι εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ότι (ii) η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ είναι παντελώς αόριστη και μη επαρκώς αιτιολογημένη επί τη βάση ότι δε μνημονεύει με σαφήνεια και πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά, από τα οποία προκύπτει η όποια συμμετοχή του στην τάχα διάπραξη από τον ίδιο του φορολογικού αδικήματος «λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων».

Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...]»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επί των οποίων εδράζονται αντίστοιχα οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **και την επικύρωση** α) της κάτωθι πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1				Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017

και β) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
2				ΦΠΑ	01/01/2017 - 31/12/2017

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

I. ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	14.904,21 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	7.452,11 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	1.976,79 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>24.333,11 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	12.300,92 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	6.150,46 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>18.451,38 €</u>

Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)

2.063,08 €

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.