



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16-05-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1484

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ. κατά:

α) της με αριθμό/12-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής,

β) της με αριθμό/12-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και

γ) της με αριθμό/12-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των από 12/12/2023 οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις αναρτήθηκαν στο taxis την 13-12-2023 και αναγνώστηκαν στις 19-12-2023, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./12-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 41.543,44€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 20.771,72€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.933,81€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **70.248,97€**.

β) Με την υπ' αριθ./12-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 22.800,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 11.400,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **34.200,00€**.

γ) Με την υπ' αριθ./12-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 ν.4987/2022, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **250,00€** διότι δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης βάσει του άρθρου 14 παρ.1 του ν.4987/2022, για παροχή πληροφοριών και στοιχείων.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 12/12/2023 εκθέσεων ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «.....» βάσει της με αριθ./16-10-2023 **εντολής ελέγχου**, κατόπιν του με αρ. πρωτ. ΕΞ 2023/05-10-2023 **δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής**, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση, τηρεί απλογραφικά βιβλία και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, έλαβε δέκα (10) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «..... **IKE- Α.Φ.Μ.**» συνολικής καθαρής αξίας 95.000,00€, πλέον ΦΠΑ 22.800,00€, κατά το φορολογικό έτος 2017.

Επίσης, καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΤ ΕΞ 2023/18-10-2023 Πρόσκληση Άρθ. 14 ν.4987/2022, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο

εισόδημα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21, 22 και 28 ν.4172/2013 και 14 παρ.3 του ν.4987/2022 και την εγκύκλιο Ε.2015/2020 λαμβάνοντας υπόψη του τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις ΦΠΑ, τις κατ' άρθρο 14 παρ.3 του ν.4987/2022 καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών και πελατών καθώς και το υπ' αριθμ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2023 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Μετά τις παραπάνω επαληθεύσεις ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό17-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τους αντίστοιχους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς κατόπιν των οποίων ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, τέσσερα συμφωνητικά που είχε συνάψει με την εταιρεία ΙΚΕ καθώς και αποδείξεις είσπραξης εκδόσεως της ως άνω εταιρείας και αντίγραφα των εντολών έκδοσης επιταγών για τις πληρωμές της ΙΚΕ, χωρίς ωστόσο τα στοιχεία να συνοδεύονται από κείμενο απόψεων επί του Σ.Δ.Ε.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2017 μετά την προσθήκη στα αποτελέσματα λογιστικής διαφοράς 95.000 € που προέρχεται από τη λήψη των εικονικών στοιχείων, ενώ στη φορολογία ΦΠΑ δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών λόγω της λήψης των εν λόγω εικονικών στοιχείων (άρθρο 32§1β κώδικα ΦΠΑ) ποσού 12.800€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής.
2. Αληθείς και πραγματικές οι επίμαχες συναλλαγές-Εκτέλεση επίμαχων εργασιών στο ακέραιο.
3. Καλή πίστη της επιχείρησης.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

*«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: **Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. [...]**».*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποίησής 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). ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: « ...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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την **ΣΤΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4987/2022 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου» με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου» και με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου κώδικα ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα. 2) Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αριθ./05-10-2023 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 12/12/2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ, του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και των οποίων οι διατυπώσεις και τα πορίσματα έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της ως άνω ελεγκτικής αρχής, η επιχείρηση «..... IKE- Α.Φ.Μ.», δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2017, για τους κάτωθι λόγους:

- Όπως προκύπτει από το σύστημα *elenxis* και *taxis* η ελεγχόμενη οντότηταIKE- Α.Φ.Μ.υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 14/09/2016 με ποικίλες δραστηριότητες όπως,
- Το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας IKE με Α.Φ.Μ. σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσον το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών-επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.
- Η οντότητα ΙΚΕ με Α.Φ.Μ., αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου κ. με ΑΦΜ η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ, ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας, επί της οδού στο πρόσκληση, δίχως όμως να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.
- Οι αγορές και οι πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ-ΠΑΡΟΧΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ
2017	12.018.157,51€	11.237.532,49€
2018	12.098.883,10€	12.488.712,16€
2019	2.284.942,68€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	26.401.983,29€	23.746.006,71€

- Η ελεγχόμενη από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα υποσυστήματα ΝΕΟ taxis και elenxis προκύπτει ότι βασικά δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα κυρίως προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της υπηρεσίας μας, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ
2017	1.788.974,63€	1.750.336,93€
2018	4.610.356,90€	4.574.995,19€
2019	2.249.398,58€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	8.648.730,11€	6.345.094,18€

Οι εισροές και εκροές αποκλίνουν σημαντικά από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

- Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της υποβλήθηκαν με άλλα ποσά και συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ
2017	6.634.606,85€	235.801,14€
2018	12.345.023,16€	199.144,70€
2019	94.186,44€	170,28€

- Από τη λήπτρια οντότητα με ΑΦΜ, η οποία είναι και ο βασικός προμηθευτής, ουδέν αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων προσκομίσθηκε στον έλεγχο.
- Από το γεγονός ότι, η οντότητα ΙΚΕ με Α.Φ.Μ., δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα

ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

- Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου διαπιστώθηκε ότι έχει στην κατοχή της τραπεζικό λογαριασμό στην Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώνουμε ότι τα ποσά που κατατίθενται γίνονται αμέσως αναλήψεις μετρητών πολλές φορές ακόμη και την ίδια μέρα.
- Η ελεγχόμενη οντότητα, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2017, ήταν φορολογικά υπαρκτό άλλα συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τιμολόγια εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης, κατά το φορολογικό έτος 2017, ως κάτωθι:

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Απολογία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	9/8/2017			10.000,00€	2.400,00€
2	9/8/2017			10.000,00€	2.400,00€
3	11/8/2017			10.000,00€	2.400,00€
4	15/8/2017			10.000,00€	2.400,00€
5	21/8/2017			10.000,00€	2.400,00€
6	1/9/2017			15.000,00€	3.600,00€
7	27/12/2017			7.000,00€	1.680,00€
8	28/12/2017			7.500,00€	1.800,00€
9	29/12/2017			8.000,00€	1.920,00€
10	30/12/2017			7.500,00€	1.800,00€
				95.000,00€	22.800,00€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλα τα ανωτέρω τιμολόγια είναι απολύτως νόμιμα και αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, γεγονός που αποδεικνύεται από τα συμφωνητικά που είχε συνάψει με, από τις αποδείξεις είσπραξης εκδόσεως της ως άνω εταιρείας καθώς και από τα αντίγραφα των εντολών έκδοσης επιταγών για τις πληρωμές της τα οποία προσκομίζει και επικαλείται.

Επειδή, όπως προκύπτει τόσο από τις από 12/12/2023 Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ, όσο και από την με ID εισερχ. /25-01-2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρονται τα εξής:

«..., δεν προκύπτει ο τελικός αποδέκτης των χρημάτων που φέρεται να έχουν κατατεθεί στο όνομα της Εξάλλου η επίκληση μόνο του γεγονότος αυτού (δηλ. των εντολών έκδοσης επιταγών) δεν αρκεί για να τεκμηριώσει τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών, έχοντας μάλιστα υπόψιν τα δεδομένα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σχετικά με την

..... ΙΚΕ, η οποία εξέδωσε μεταξύ άλλων και τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Ως εκ τούτου, τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο δε συνιστούν στοιχεία ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε εκείνος από την ανωτέρω εκδότρια, ούτε προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί για την ουσία της υπόθεσης πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί απόδειξης από πλευράς του της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών και περί έλλειψης αιτιολογίας του πορίσματος της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από 10.07.2023 έκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4987/2022(ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την εκδότρια (σελ.45) «Με το αριθμ. πρωτ./21-01-2021 έγγραφο της υπηρεσίας μας προς το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), η υπηρεσία μας εισηγήθηκε την άρση του τραπεζικού απορρήτου της οντότητας ΙΚΕ με ΑΦΜ Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου διαπιστώθηκε ότι έχει στην κατοχή της τον με αριθμό GR..... τραπεζικό λογαριασμό της Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώνουμε ότι τα ποσά που κατατίθενται γίνονται αμέσως αναλήψεις μετρητών πολλές φορές ακόμη και την ίδια μέρα.». Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων μετά την κοινοποίηση του ΣΔΕ δεν αποδεικνύεται η πορεία του χρήματος.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, τα προσκομισθέντα συμφωνητικά και παραστατικά εξόφλησης, δεν κρίθηκαν από τον έλεγχο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως ικανά και πρόσφορα στοιχεία για την απόδειξη της μη εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, δεν προσκομίζεται η οπίσθια όψη των επιταγών ώστε να διαπιστωθεί ότι οι επιταγές εξαργυρώθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από την ανωτέρω εταιρεία, ούτε προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν.

Επειδή ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων είχε συμπεριλάβει το σύνολο της καθαρής αξίας των ανωτέρω τιμολογίων που έλαβε στις δαπάνες προς έκπτωση, με αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων κερδών του και την αύξηση των εισροών του με αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ.

Επειδή, η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εταιρεία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ, ήταν κατά το υπό κρίση έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τις εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εταιρεία ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, για τους λόγους που αναλυτικά καταγράφηκαν ανωτέρω, ενώ ο προσφεύγων στον

οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, 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).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 18-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των:

α) της υπ' αριθμ. / **12.12.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος/** Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

β) της υπ' αριθμ. / **12.12.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α./** Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.2017–31.12.2017** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

γ) της υπ' αριθμ. / **12.12.2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους **2023**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/12-12-2023) Φορ. Έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	41.543,44 €	41.543,44 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	20.771,72 €	20.771,72 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	7.933,81 €	7.933,81 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	70.248,97 €	70.248,97 €

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/12-12-2023) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	22.800,00 €	22.800,00 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	11.400,00 €	11.400,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	34.200,00 €	34.200,00 €

**3. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 ν.4987/2022 (Αριθ. Πράξης/12-12-2023),
φορολογικού έτους 2023: 250,00€**

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.