



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/04/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1030

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : 104 40

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

β. 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με έδρα κατά των:

Α) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Β) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

Γ) με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων του του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 17-07-2012 με κύρια δραστηριότητα:

Α) Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 81.002,97 € (ήτοι, 80.661,92 + 341,05), πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ (ν.4987/2022) (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024) ποσού 40.501,49 €, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15.841,09 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **137.345,55 €**.

Β) Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 40.757,85 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ν.4987/2022) (νυν άρθρου 54 του ν.5104/2024) ποσού 20.378,93 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **61.136,78 €**.

Γ) Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00 €**, καθόσον δεν ανταποκρίθηκε μερικώς στο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης μετά την με αρ. πρωτ. Πρόσκληση και δεν προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία με εκδότη την καθώς και τις πληρωμές αυτών, κατά παράβαση των διατάξεων του ν.5104/2024.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και έκθεση μερικού ελέγχου Προστίμου αρ.53 Ν.5104/2024, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **12-11-2024** στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του και αναγνώσθηκαν στις **22-11-2024**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει των με αριθμό και εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας

εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής**, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ελέγχου που διενεργήθηκε.

Στο εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών αναφέρεται ότι διενεργήθηκε έλεγχος στην (ατομική επιχείρηση) με κύρια δραστηριότητα:, έδρα στην και **ΑΦΜ**, για την οποία διαπιστώθηκε ότι **εξέδωσε** (μεταξύ άλλων και) **προς τον προσφεύγοντα το φορολογικό έτος 2018 πενήντα ένα (51) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 180.006,60 € πλέον Φ.Π.Α. 43.201,58 €, ήτοι συνολικής αξίας 223.208,18 €.** Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επομένως, για το φορολογικό έτος 2018, ο προσφεύγων κρίθηκε από τον έλεγχο ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, με τα κάτωθι συγκεντρωτικά στοιχεία:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2018	51	180.006,60 €	43.201,58 €	223.208,18 €

Στο πλαίσιο εκτέλεσης της εκδοθείσας εντολής ελέγχου, στις, κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ. Πρόσκληση, καθώς και αντίστοιχη Γνωστοποίηση με αρ. πρωτ.και αναγνώσθηκαν στις 02-07-2024.

Με την ως άνω πρόσκληση ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, καθώς και τα επίδικα φορολογικά στοιχεία με εκδότη την

Ο προσφεύγων απέστειλε ηλεκτρονικά τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, αλλά δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία καθώς και τα στοιχεία πληρωμών τους.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 17-10-2024 το με αριθμό **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)** με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου, τα οποία αναγνώσθηκαν την ίδια ημέρα.

Επί του ως άνω ΣΔΕ ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και δεν διατύπωσε εγγράφως απόψεις. Ακολουθως, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναγράφονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.11-12):

«...

6. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

...

... από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα παρακάτω:

- Τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως της έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και έχουν δηλωθεί στις υποβληθείσες ΜΥΦ του ελεγχόμενου δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, ούτε ο τρόπος εξόφλησής τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου όπως προβλέπεται.

- Η οντότητα ήταν **συναλλακτικά ανύπαρκτη** ... και στήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα για να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

- Όπως προέκυψε από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η επιχείρηση είναι **εκδότες πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας** (το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων έχουν κριθεί ως εικονικά).

- Η ελεγχόμενη οντότητα μέσω της χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιδιώκει τη μη καταβολή ή τη μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων.

Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών).

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος συνεκτιμώντας και τη σχετική έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι **οι συναλλαγές που περιγράφονται στα**

επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως καθαρής αξίας 180.006,60 ευρώ δεν πραγματοποιήθηκαν.

Με δεδομένο ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν ουσιαστικά μια συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία, η οποία εξέδιδε συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία, κρίνει ότι τα πενήντα ένα (51) εικονικά φορολογικά στοιχεία τη χρήση 2018 συνολικής καθαρής αξίας 180.006,60 ευρώ που έλαβε η ελεγχόμενη από την ανωτέρω επιχείρηση είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

6.1 ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

...

6.1.2 ΓΙΑ ΤΑ ΕΞΟΔΑ

Στο ελεγχόμενο έτος ο έλεγχος προσδιορίζει τα έξοδα από τις υποβληθείσες ΜΥΦ του ελεγχόμενου και των αντισυμβαλλομένων και τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, διαπίστωσε δε ότι τα έξοδα αφορούν και την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση ήτοι:

Για τη χρήση 2018 πενήντα ένα (51) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 180.006,60 ευρώ.

Οι παραπάνω δαπάνες δεν σας αναγνωρίζονται από τον παρόντα έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται ως λογιστικές διαφορές, καθότι δεν αποτελούν παραγωγικές δαπάνες

...».

Στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναγράφονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.22):

«...

8. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

8.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ Φ.Π.Α.

Στο Φ.Π.Α. ... στις φορολογητέες εισροές δεν λαμβάνονται υπόψη από τον παρόντα έλεγχο οι αγορές - δαπάνες που προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία τα οποία έχουν χαρακτηριστεί ως εικονικά (αξίας 180.006,60 ευρώ τη χρήση 2018) για τις οποίες έχει γίνει έκπτωση Φ.Π.Α. διότι η ελεγχόμενη δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των παραπάνω τιμολογίων σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ.1 περ. β ' του Κώδικα Φ.Π.Α., την ΠΟΛ.1097/2016 εγκύκλιο με θέμα «Άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από

καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» η οποία έκανε δεκτή τη γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 134/30.5.2016, και μη νομίμως συμπεριέλαβε το ποσό των τιμολογίων αυτών στις φορολογητέες εισροές της ...
...».

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

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων κατά παράβαση των άρθρων 33, 76 ν.5104/2024 και του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ. Εν προκειμένω, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες συνιστούν το σώμα αιτιολογίας των οικείων καταλογιστικών πράξεων, πάσχουν από πλημμελή αιτιολογία. Η Διοίκηση έκρινε μόνο κατά τεκμήριο εικονικές τις συναλλαγές, χωρίς να αναφέρονται αναλυτικά τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια.

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη – διενέργεια πραγματικών συναλλαγών. Ο προσφεύγων καλόπιστα συναλλάχθηκε με την προμηθεύτρια, η οποία ήταν υπαρκτό πρόσωπο και εμφανίζεται στο ΓΕΜΗ ως ενεργή επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα το Επιπλέον, ο ίδιος νόμιμα παρέλαβε τα επίμαχα εμπορεύματα και στη συνέχεια τα αντίστοιχα παραστατικά, τα οποία καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία, προβαίνοντας στην εξόφλησή τους με μετρητά.

Προς επίρρωση των ανωτέρω, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει το έντυπο Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) έτους 2018, στο οποίο δηλώνει σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ύψους 547.142,13 € (κωδικός 047) και συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών – πελατών, στην οποία δήλωνε τις σχετικές συναλλαγές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. 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.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 32 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

...

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

...».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1097/2016 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι 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, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

...

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 5 του άρθρου 5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

...

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις

απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 15 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 66 του ν.4987/2022 (προγενέστερος ΚΦΔ) (νυν άρθρου 79 του ν.5104/2024) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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 Κώδικα 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. ...

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 53 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 (νυν άρθρου 77 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, 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 αντισυμβαλλομένου 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), σε περίπτωση δε, 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 ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«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. ...».

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 επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο 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, στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η οποία επισυνάπτεται στο με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.17-18):

«...»

6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗ

Συνεκτιμώντας όλα τα προαναφερόμενα, στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη, το έτος 2018, προς τους φερόμενους ως πελάτες της, όπως δηλώθηκαν στην Συγκεντρωτική Κατάσταση Εσόδων είναι **εικονικά στο σύνολό τους** διότι εμφανίζουν συναλλαγές ανύπαρκτες, ανυπόστατες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες για τους κάτωθι λόγους:

α) Δεν διέθετε έδρα ή υποκατάστημα ή αποθηκευτικό χώρο από 01-03-2018 (το μισθωτήριο με αρ. δήλωσηςτης ιδιοκτήτριας που αφορούσε εκμισθωμένο χώρο 24,92 τ.μ. επί της οδού έληξε στις 01-03-2018).

β) Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό και δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.

γ) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και υλικοτεχνική υποδομή, τα οποία απαιτούνται για την υλοποίηση των πωλήσεων. Δεν κατέχει, ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό, που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της.

δ) Δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. Πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών της αρχείων.

ε) Καταχώρισε τα φορολογικά στοιχεία στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών, ενώ δεν έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και δήλωση φόρου εισοδήματος για το 2018.

στ) Από 27-03-2018 τελεί υπό καθεστώς αναστολής χρήσης του ΑΦΜ για ενδοκοινοτικές συναλλαγές καθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 1 περ. α' υποπερ. νι της ΠΟΛ.1200/02-09-2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ.1088/07-07-2017, όταν υφίστανται στοιχεία ότι οι φορολογούμενοι ή έχουν διακόψει την άσκηση δραστηριότητας ή ότι διαπράττουν φοροδιαφυγή.

ζ) Οφείλει στο Δημόσιο 89.654.111,83 € πλέον προσαυξήσεων 24.961.338,65 € και λοιπών συνεισπραττομένων 381,46 €, ήτοι συνολικά 114.615.885,01 € από τακτικούς ελέγχους Φ.Π.Α. και εισοδήματος των χρήσεων 2014 έως 2018.

η) Έχουν καταλογιστεί χίλιες πενήντα μία (1.051) παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, από την ανύπαρκτη συναλλακτικά οντότητα συνολικής καθαρής αξίας 13.597.861,72 € και Φ.Π.Α. 2.248.596,67 €, συνολικής αξίας 15.846.458,39 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των αρ. 55Α και 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και της ΠΟΛ.1252/2015.

θ) Δεν διέθετε άλλες αγορές πέραν από αυτές από την οντότητα ή εμπορεύματα από την απογραφή λήξης της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, προκειμένου να πραγματοποιήσει τον όγκο των δηλωθέντων πωλήσεων, ήτοι 13.616.223,84 € στην ελεγχόμενη χρήση.

ι) Αναφέρεται ως Σύμβουλος Επιχειρήσεων σε κατασχεθέντα Τ.Π.Υ., δραστηριότητα μη δηλωθείσα στο αρμόδιο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ.

Συνεπώς, η ελεγχόμενη οντότητα το έτος 2018, **εξέδωσε χίλια διακόσια ογδόντα πέντε (1.285) τιμολόγια**, εικονικά στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας **13.620.405,98 €** και **Φ.Π.Α. 2.251.026,24 €**, όπως προέκυψε από τη διασταύρωση της υποβληθείσας Συγκεντρωτικής Κατάστασης Πελατών της ελεγχόμενης και των υποβληθέντων Συγκεντρωτικών Καταστάσεων των αντισυμβαλλόμενων. Συνοπτικά απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2018	1.285	13.620.405,98	2.251.026,24	15.871.432,22

...».

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω προμηθεύτρια επιχείρηση, κατά το υπό κρίση έτος 2018 είναι εκδότηρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε **51 εικονικά φορολογικά στοιχεία, για το φορολογικό έτος 2018**, συνολικής καθαρής αξίας 180.006,60 € πλέον Φ.Π.Α. 43.201,58 €, ήτοι συνολικής αξίας 223.208,18 €, τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν.4987/2022** (νυν άρθρου 76 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του **άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45)** ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του **άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α' 97)** ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.
4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα,

καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων και κατά συνέπεια ο **ισχυρισμός** του προσφεύγοντος **περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.**

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι ο ίδιος καλόπιστα συναλλάχθηκε με την εκδότρια επιχείρηση και προέβη σε εξόφληση των υπό κρίση παραστατικών. Επιπλέον ότι ο έλεγχος βασιζόμενος σε υποθετικούς συλλογισμούς και όχι σε πραγματικά δεδομένα προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων σε κανένα στάδιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε παραστατικά εξόφλησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, αλλά ούτε και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, όπως το σύνολο των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων και τα παραστατικά μεταφοράς των εμπορευμάτων που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά. Επομένως, ο **σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος**

και ο έλεγχος ορθώς προέβη στην αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η Φορολογική Αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρησης, ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, **δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.**

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και μερικού ελέγχου Προστίμου αρ.53 Ν.5104/2024, αντίστοιχα, του

Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

Β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

Γ) με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Α) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου	81.002,97 €
Πρόστιμο φόρου του άρθρου 58 του ΚΦΔ	40.501,49 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	15.841,09 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	137.345,55 €

Β) Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	40.757,85 €
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ	20.378,93 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	61.136,78 €

Γ) Η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 250,00 €

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.