



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/04/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1009

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

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 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 (ΑΑΔΕ)*».

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκουκατά: α) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** και β) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησηςοικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **144.000,00** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **72.000,00** ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **30.252,14** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **246.252,14** ευρώ.

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού **59.112,01** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **29.556,00** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **88.668,01** ευρώ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των απόεκθέσεων ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών βάσει της με αριθ. εντολής ελέγχου.

Αφορμή του ελέγχου ήταν το με αρ. πρωτ.δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε τριάντα οκτώ (38) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας **318.000,00€**, πλέον ΦΠΑ **76.320,00€**, κατά το φορολογικό έτος 2018.

Συνεπεία του ως άνω δελτίου πληροφοριών, διερευνήθηκε από τον έλεγχο η νομιμότητα και η εγκυρότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καθώς και η ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 27, 29, 30, 31, 32 και 83 του Ν. 5104/2024.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι εν τέλει ο προσφεύγων έλαβε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 **τριάντα οκτώ (38) εικονικά** στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση συνολικής **καθαρής αξίας 320.000,00€, πλέον ΦΠΑ 76.800,00€**. Προς τούτο ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2018 μετά την προσθήκη στα αποτελέσματα λογιστικής διαφοράς 320.000,00€, 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 76.800,00€.

Επιπλέον διαπιστώθηκε η ορθή μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου εσόδων-εξόδων στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 ενώ παρουσιάστηκαν **διαφορές στα δεδομένα των δηλώσεων Φ.Π.Α.** οι οποίες αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ 01/01/2018-31-12-2018	Δεδομένα Δήλωσης	Δεδομένα Ελέγχου
ΕΚΡΟΕΣ		
Αξία φορολογητέων Εκροών 24%	5.980,00	5.980,00
Αξία φορολογητέων Εκροών 17%	688.800,00	691.100,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων Εκροών	694.780,00	697.080,00
Φόρος Εκροών 24%	1.435,20	1.435,20
Φόρος Εκροών 17%	117.096,00	117.487,00
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου Εκροών	118.531,20	118.922,00
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό χώρας	561.762,35	569.883,32
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων Εισροών	561.762,35	569.883,32
Φόρος αγορών και δαπανών στο εσωτερικό χώρας	134.661,16	136.610,19
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	134.661,16	136.610,19

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

- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων- Μη διενέργεια ιδίων ελεγκτικών επαληθεύσεων από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

- Πραγματικές οι επίμαχες συναλλαγές. Αναιτιολόγητες οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής.
- Καλή πίστη της επιχείρησης. Πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες.

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις 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, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 22. 1. 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, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, **οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια**, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, 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) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της....

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.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.»

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 79, του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«4. 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 αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.....**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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. [...]».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη

συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

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

Επειδή, με τις διατάξεις του 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*» με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ίδιου κώδικα 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*» και με τις διατάξεις του άρθρου 27 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 αρχεία (βιβλία και 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 φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. ...**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αριθ.πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος

των απόεκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και των οποίων οι διατυπώσεις και τα πορίσματα έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της ως άνω ελεγκτικής αρχής, η επιχείρηση, 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 οντότητα υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 14/09/2016 με ποικίλες δραστηριότητες όπως,
- Το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας 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, αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου κ. η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ, ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας, επί της οδού, 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, η οποία είναι και ο βασικός προμηθευτής, ουδέν αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων προσκομίσθηκε στον έλεγχο.

➤ Από το γεγονός ότι, η οντότητα, 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 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 2018, ως κάτωθι:

A/A	Ημ/νία	Παραστατικό	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1			10.000,00	2.400,00	12.400,00
2			8.000,00	1.920,00	9.920,00
3			6.000,00	1.440,00	7.440,00
4			9.000,00	2.160,00	11.160,00
5			5.000,00	1.200,00	6.200,00
6			10.000,00	2.400,00	12.400,00
7			12.000,00	2.880,00	14.880,00
8			10.000,00	2.400,00	12.400,00
9			10.000,00	2.400,00	12.400,00
10			9.000,00	2.160,00	11.160,00
11			11.000,00	2.640,00	13.640,00
12			7.000,00	1.680,00	8.680,00
13			8.000,00	1.920,00	9.920,00
14			5.000,00	1.200,00	6.200,00
15			10.000,00	2.400,00	12.400,00
16			6.000,00	1.440,00	7.440,00
17			9.000,00	2.160,00	11.160,00
18			10.000,00	2.400,00	12.400,00
19			8.000,00	1.920,00	9.920,00
20			7.000,00	1.680,00	8.680,00
21			10.000,00	2.400,00	12.400,00
22			10.000,00	2.400,00	12.400,00
23			7.000,00	1.680,00	8.680,00
24			6.000,00	1.440,00	7.440,00
25			9.000,00	2.160,00	11.160,00
26			8.000,00	1.920,00	9.920,00
28			7.000,00	1.680,00	8.680,00
29			8.000,00	1.920,00	9.920,00
30			8.000,00	1.920,00	9.920,00
31			9.000,00	2.160,00	11.160,00
32			10.000,00	2.400,00	12.400,00
33			7.000,00	1.680,00	8.680,00
34			9.000,00	2.160,00	11.160,00
35			9.000,00	2.160,00	11.160,00
36			10.000,00	2.400,00	12.400,00
37			7.000,00	1.680,00	8.680,00
38			8.000,00	1.920,00	9.920,00
ΣΥΝΟΛΟ			320.000,00	76.800,00	396.800,00

Επειδή ο έλεγχος του 2^{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, 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 την, από τις αποδείξεις είσπραξης εκδόσεως της ως άνω εταιρείας καθώς και από τα αντίγραφα των επιταγών για τις πληρωμές της, τα οποία προσκόμισε και επικαλέστηκε στον έλεγχο.

Επειδή, τόσο στις από**Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ**, όσο και από στην με ID εισερχ.**Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής** αναφέρονται τα εξής:

«... Από την περιγραφή της υπηρεσίας που αναγράφεται στα 38 φορολογικά στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος δεν προκύπτει ακριβώς η αιτιολογία της δαπάνης και δεν μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής καθώς γίνεται αναφορά στην από 01/02/2018 σύμβαση έργου μεταξύ των συμβαλλόμενων επιχειρήσεων χωρίς η εν λόγω σύμβαση να έχει προσκομιστεί στον έλεγχο και χωρίς να έχει υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ σύμφωνα αρ.8§16 του ν.1882/1990.

Ο ελεγχόμενος σχετικά με την εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων προσκόμισε έξι (6) σώματα τραπεζικών επιταγών εις διαταγή της επιχείρησηςσυνολικού ποσού 56.400€ και για το υπόλοιπο ποσό ύψους 340.400,00€ δεν τεκμηριώθηκε ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων όπως αναλύεται στην σελίδα 6 της παρούσας έκθεσης (ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΙΙ σελ 10).

Σχετικά με τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι καταλυτικό στοιχείο για την απόδειξη της πραγματοποίησης και της πραγματικής υπόστασης των εν λόγω συναλλαγών είναι η πραγματοποίησή αυτοψίας στο χώρο των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν από τον ελεγχόμενο με την συνδρομή της επιχείρησης, ο έλεγχος αναφέρει τις αποφάσεις 1404/2015, 116/2013, 1238/2018 του ΣτΕ, καθώς και την Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών 1982/2021 σύμφωνα με τις οποίες όταν ο εκδότης φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 τότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει όχι μόνο ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, η οποία κάλλιστα θα μπορούσε να

πραγματοποιηθεί από άλλον εκδότη ή/και τον ίδιο τον ελεγχόμενο, αλλά ότι συναλλάχθηκε πράγματι με τον εκδότη του στοιχείου και την καλή του πίστη. Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των επικείμενων συναλλαγών με τον συναλλακτικά ανύπαρκτο μη ικανό για τις συναλλαγές εκδότη, ούτε απέδειξε την καλή του πίστη.

Καθώς ο λήπτης του τιμολογίου δεν προσκομίζει στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίησή των επικείμενων συναλλαγών και σύμφωνα με το υπό αριθμόνΔελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ η εκδότρια επιχείρηση ήταν μεν φορολογικά υπαρκτή αλλά δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές σύμφωνα με τις με τις αποφάσεις του ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 1404/2015, ΣτΕ 1238/2018, ΣτΕ 1461/2020, 406-407/2019, 1898/2018, 663/2018, 1169/2012, συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων, κυριότερα όμως από κανένα στοιχείο δεν συνάγεται ότι ο λήπτης ελεγχόμενος ήταν καλόπιστος. Συνεπώς, ο λήπτης, ο οποίος έχει το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών με τον εκδότη και της καλής του πίστης(νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης), ελλείψει αποδεικτικών, δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στην κρινόμενη χρήση....»

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 εκδότρια επιχείρηση, ούτε προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν.

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και 2^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής) απέδειξαν ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, απορριπτόμενου ως αβάσιμου του ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έχουν κριθεί τα ακόλουθα:

Με τη ΣτΕ 116/2013, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς

τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 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 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010),

Με τη 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 [...]»,

Με τη ΣτΕ 1238/2018, « [...] 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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999)

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και 2^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής) απέδειξαν ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές προς τον προσφεύγοντα, ο οποίος ως έχων το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣτΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.),

Κατά συνέπεια τα τριάντα οκτώ (38) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 318.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 76.320,00€, έκδοσης της εταιρείας, που ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το έτος 2018 ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη και αφαιρέθηκαν από τις φορολογητέες εισροές του έτους 2018.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που τα ανωτέρω τιμολόγια κριθούν εικονικά, η εικονικότητα, ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, και επιπλέον ενεργούσε με καλή πίστη κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών, καθόσον οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές, τα τιμολόγια ήταν νομίμως θεωρημένα και έφεραν όλα τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Α.Σ. στοιχεία (αρίθμηση, ημερομηνία, πλήρη στοιχεία εκδότη και λήπτη, περιγραφή υπηρεσιών, αξία κ.λπ.) και καταχωρήθηκαν νομίμως στα βιβλία του και η εκδότρια των ένδικων τιμολογίων εταιρεία ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1210/2013 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών στοιχείων, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι όταν το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη και έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως η αξία του τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ στον εκδότη του στοιχείου, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον

επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, όταν 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, αφού δεν διέθετε το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθετε τα μέσα για την εκτέλεση του έργου και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτού, 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).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Κατόπιν αυτών,

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** :

α) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	144.000,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	72.000,00 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	30.252,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	246.252,14 €

β) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Διαφορά φόρου	59.112,01 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	29.556,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	88.668,01 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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