



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 04-04-2025

Αριθμός απόφασης: 928

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 κατάθεσης 08-12-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/18-12-2024 ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08-12-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/18-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, Φ.Π.Α. ποσού 20.016,93€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 10.008,47€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 30.025,40€.

Η παραπάνω προσβαλλόμενη Πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 27-11-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου με ελεγχόμενη την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα «.....», η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αριθμ. /16-10-2024 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Η Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2024 / 2-10-2024 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής (αριθμ πρωτ.Π.Εισερχομένου /10-10-2024) και την επισυναπτόμενη σε αυτό έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π και Κ.Φ.Δ. της ίδιας Υπηρεσίας με ελεγχόμενη την οντότητα «.....» ΑΦΜ με έδρα και αντικείμενο δραστηριότητας «», σύμφωνα με την οποία, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η τελευταία το φορολογικό έτος 2018 κρίθηκαν ως εικονικά.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, με την εντολή με αριθμό /2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου είχε διενεργηθεί στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α από την ίδια Δ.Ο.Υ., ο οποίος περιορίστηκε στην λήψη εικονικών από τις εταιρείες με ΑΦΜ για τα φορολογικά έτη 2017-2018 και τον με ΑΦΜ

Ο ως άνω προηγούμενος έλεγχος, όσον αφορά στα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 από την «.....», ως προς την φορολογία εισοδήματος είχε αναμορφώσει την καθαρή αξία των εν λόγω τιμολογίων και δεν τις είχε αναγνωρίσει ως εκπιπόμενες ως επιχειρηματικές δαπάνες καθώς διαπιστώθηκε ότι η ολική ή μερική εξόφλησή τους δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζικά μέσα πληρωμής κατ' άρθρο 23 του ν. 4172/2013.

Ωστόσο είχε αναγνωρίσει στον προσφεύγοντα το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών των επίμαχων τιμολογίων για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018.

Σύμφωνα με την ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου ο προσφεύγων, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, ζήτησε έλαβε και στη συνέχεια καταχώρησε στα βιβλία του, δύο (2) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αριθμ. /28-12-2018 και αριθμ. /28-12-2018) κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), συνολικής καθαρής αξίας 155.000,00€ πλέον ΦΠΑ 37.200,00€ εκδόσεως της οντότητας «.....».

Η φορολογική διαφορά προέκυψε καθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα προαναφερόμενα εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης Πράξης ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Τα επίμαχα ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές για υλικά τα οποία πραγματικά χρησιμοποιήθηκαν σε έργα που ο προσφεύγων ανέλαβε και αποπεράτωσε πλήρως από προσωπικό που απασχολήθηκε δυνάμει συμφωνητικού, ανεξάρτητα από την συναλλακτική και φορολογική εικόνα της εκδότριας εταιρείας.

2) Καλή πίστη.

2) Το τελικό συμπέρασμα του ελέγχου είναι αντίθετο με τα αναγραφόμενα στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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 του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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 τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« 5. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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, να 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 να 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 (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), 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 64) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) ορίζεται 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».

Επειδή, εν προκειμένω, στην με ημερομηνία θεώρησης 27-11-2024 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων «.....» είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και επομένως δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Ειδικότερα, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην εν λόγω εκδότρια τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στην Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου με το υπ. αριθμ. πρωτ.. ΕΞ 2024 / 2-10-2024 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής και την επισυναπτόμενη σε αυτό έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π και Κ.Φ.Δ. της ίδιας Υπηρεσίας, για την εν λόγω εκδότρια και για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, διαπιστώθηκαν τα εξής :

- 1) Δεν απασχολούσε εξειδικευμένο και κατάλληλα καταρτισμένο προσωπικό ικανό για την εκτέλεση των φερόμενων υπηρεσιών προς τους πελάτες της.
- 2) Ανυπαρξία υπεργολάβων και ιδιωτικών συμφωνητικών με υπεργολάβους.
- 3) Η πλειονότητα των τιμολογίων τεχνικών έργων που έχει εκδώσει προς πελάτες της, δεν συνοδεύονται από τις απαραίτητες επιμετρήσεις και πιστοποιήσεις εργασιών.
- 4) Παροχή υπηρεσιών σε νησιά, χωρίς την ύπαρξη αντίστοιχων εξόδων διαμονής προσωπικού και ακτοπλοϊκών ή αεροπορικών εισιτηρίων.
- 5) Από την έρευνα και αυτοψία που διενεργήθηκε στο υποκατάστημα της στη θέση στις 28-3-2022 από την ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπιστώθηκε ότι η φερόμενη διακίνηση εμπορευμάτων από την συγκεκριμένη εγκατάσταση, διαψεύδεται από την ιδιοκτήτρια του συγκεκριμένου χώρου (οικοπέδου) κα Κ.Μ., η οποία δήλωσε υπεύθυνα στον έλεγχο ότι από τον συγκεκριμένο χώρο η μόνη δραστηριότητα που είχε διαπιστώσει να εκτελείται στο οικόπεδο, ήταν η αποθήκευση και μεταφορά παλετών.
- 6) Μη εξόφληση υποχρεώσεων προς τους προμηθευτές.
- 7) Εκτέλεση μεταφορών με Φορτηγό Ιδιωτικής Χρήσης (ΦΙΧ) άλλης οντότητας
- 8) Από τα στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα του Τμήματος Προστασίας Οικονομίας της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας με τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της εν λόγω εκδότριας προέκυψε ότι ο κατείχαν πλαστές αστυνομικές ταυτότητες.
- 9) Εξέδωσε, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, τετρακόσια (400) εικονικά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας **8.240.496,53€** πλέον ΦΠΑ 1.977.719,17€ σε ενενήντα τρείς (93) φερόμενους πελάτες της.

Επειδή, ως προς τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως της οντότητας «.....» στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι:

- 1) Η τμηματική ή ολική εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παράβαση της περιπτ. β του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).
- 2) Από το σώμα των επίμαχων Τ.Π.Υ., όπως αυτά διαλαμβάνονται στην οικεία έκθεση, δεν προκύπτουν οι απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής,

καθώς δεν προσδιορίζεται σε αυτά σε τι συνίστανται η παροχή υπηρεσίας (Τ.Π.Υ./28-12-2018), ούτε αναγράφεται ο ακριβής τόπος που πραγματοποιήθηκαν οι οικοδομικές εργασίες που αναφέρονται σε αυτά, με αποτέλεσμα την αδυναμία ταυτοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, ούτε αναφέρονται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία τυχόν συμφωνητικά ή άλλου είδους στοιχεία αλληλογραφία, προσφορές που να εξειδικεύουν το αντικείμενο εκάστης συναλλαγής αλλά ούτε και τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου από τον προσφεύγοντα αντίστοιχα στοιχεία.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι οι υπηρεσίες και τα υλικά χρησιμοποιήθηκαν σε έργα ανέλαβε και διεκπεραίωσε παραμένει αναπόδεικτος και απορρίπτεται καθώς δεν προσκομίζεται κανένα στοιχείο που να συσχετίζει τα υπό κρίση τιμολόγια με τις δικές του πωλήσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, δεν είναι σε θέση να γνωρίζει την φορολογική εικόνα αλλά ούτε και την εν γένει συναλλακτική δραστηριότητα της εκδότριας, σύμφωνα με την προαναφερόμενη διάταξη της παραγρ. 2 του άρθρου 15 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν διέθετε τις υποδομές και την ειδικότητα για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της λήπτριας ατομικής επιχείρησης του και του φερόμενου ως εκδοτή εταιρειών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την λήψη των επίμαχων τιμολογίων ενήργησε καλόπιστα, από τ' ανωτέρω προκύπτει ότι η καλή πίστη του λήπτη φορολογικού στοιχείου αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις

όπως η προκειμένη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που η εκδότρια είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο προσφεύγων οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εκδότρια των εικονικών τιμολογίων, ήταν φορολογικός υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και ως εκ τούτου τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο τους και ως προς τη συναλλαγή. Επιπλέον, 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 οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων.

Επειδή, ως εκ τούτων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές στο σύνολο τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα επίμαχα εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, το τελικό συμπέρασμα του ελέγχου είναι αντίθετο με τα αναγραφόμενα στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος καθώς, στο από 25-09-2024 και με αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), προς τον προσφεύγοντα, της ΥΕΔΔΕ Αττικής, που βρίσκεται στο φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης, αναφέρεται: « *Λήψη δύο εικονικών φορ. στοιχείων συν. Καθαρής αξίας 155.000,00€ πλέον ΦΠΑ, από την οντότητα Α.Ε., Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής...*»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 27-11-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 08-12-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/18-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωσης υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φ.Π.Α.

Φορολογική περίοδος : 01/01/018 - 31/12/2018

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	20.016,93€	20.016,93€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	10.008,47€	10.008,47€
Σύνολο φόρου για καταβολή	30.025,40€	30.025,40€

(αριθμ. Πράξης/2024)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.