



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1398

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 κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018**, β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019**, γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** και δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Σύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Σύρου καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Σύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Σύρου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 77.109,42 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 38.554,71 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 14.925,73 €, ήτοι συνολικό ποσό **130.589,86 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Σύρου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 226.197,16 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 113.098,58 € πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 48.010,59 €, ήτοι συνολικό ποσό **387.306,33 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Σύρου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 25.487,53 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 12.743,77 €, ήτοι συνολικό ποσό **38.231,30 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Σύρου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 93.690,94 € πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 46.845,48 €, ήτοι συνολικό ποσό **140.536,42 €**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ Σύρου, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών βάσει της με αριθ. εντολής ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου ήταν το με αρ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε κατά τα φορολογικά έτη **2018** και **2019** εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την οντότητα

Αφορμή για τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αποτέλεσε εμπιστευτικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, όπου αναγράφονταν μεγάλο πλήθος οντοτήτων, φυσικά και νομικά πρόσωπα, τα οποία φέρονται να συμμετέχουν σε ένα ολοκληρωμένο κύκλωμα έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων αρχικά μεταξύ τους ούτως ώστε να εμφανίζονται ως ενεργές επιχειρήσεις, με τελικό σκοπό την λήψη των παραπάνω στοιχείων από άλλες επιχειρήσεις προκειμένου οι τελευταίες να αποφύγουν την καταβολή φόρων ή να μειώσουν το ποσό της καταβολής τόσο των άμεσων όσο και των έμμεσων φόρων προς το δημόσιο (Φ.Π.Α., Φόρος Εισοδήματος).

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 υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι πράγματι ο προσφεύγων έλαβε κατά το φορολογικό έτος **2018 επτά (7) εικονικά** στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **174.521,00€**, πλέον ΦΠΑ **41.885,04€** και κατά το φορολογικό έτος **2019 τρία (3) εικονικά** στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **100.000,01€**, πλέον ΦΠΑ **24.000,01€** από την οντότητα

Επιπλέον, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε κατά το φορολογικό έτος **2019 δέκα (10) εικονικά** στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **406.795,00€**, πλέον ΦΠΑ **97.630,80€** από την οντότητα

Συνεπεία των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2018 μετά την προσθήκη στα αποτελέσματα λογιστικής διαφοράς 174.521,00€, και του φορολογικού έτους 2019 μετά την προσθήκη στα αποτελέσματα λογιστικής διαφοράς 406.795,01€, 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 41.885,04€ για το 2018 και 121.630,81€ για το 2019.

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

- Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση περί λήψης, από την επιχείρησή του, εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, διότι οι συναλλαγές του με την εκδότρια αυτών επιχείρηση ήταν πραγματικές. Αλλά, ακόμα και αν κριθεί ότι αποδεικνύεται από τον έλεγχο το συναλλακτικώς ανύπαρκτο αυτής, σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη ως προς το φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό της αντισυμβαλλομένης του.

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 συνήθειες 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 τούτα 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, ως προς την εκδότρια οντότητα με έδρα στα από τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., προκύπτει ότι, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στην ως άνω εκδότρια για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Σύρου με το από και αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, διαπιστωθήκαν τα εξής :

- Ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση και υλικοτεχνική υποδομή. Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ στην δηλωθείσα ως επαγγελματική έδρα της στην οδό διαπιστώθηκε πως αυτή είναι ανύπαρκτη καθώς δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη διεύθυνση, ούτε και στη δηλωθείσα έδρα υποκαταστήματος στη θέση
- Δεν διέθετε στην κατοχή του χώρο για την αποθήκευση των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε κατά τα έτη 2018, 2019 και 2020.
- Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και εκδοθέντων - ληφθέντων φορολογικών στοιχείων).
- Δεν απασχολούσε προσωπικό, το οποίο ήταν απαραίτητο για τη πραγματοποίηση του όγκου των συναλλαγών στις οποίες εμφανίζεται να συμμετείχε αφού όπως προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας, δεν είχε εγγραφεί ποτέ ως εργοδότης.
- Δεν κατέβαλε Φόρους Μισθωτών Υπηρεσιών αλλά ούτε συμπεριέλαβε στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος έξοδα για αμοιβές προσωπικού.

- Η εξόφληση του μεγαλύτερου πλήθους των φορολογικών στοιχείων, και μάλιστα μεγάλης αξίας, πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. β' του ν. 4172/2013 που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων € (500,00), η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016).
- Δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό, ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες.
- Δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών – παγίων.
- Στα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών η περιγραφόμενη αιτιολογία είναι γενική και αόριστη χωρίς να προκύπτει με σαφήνεια το είδος των προσφερόμενων υπηρεσιών για την ορθή τιμολόγηση, κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4308/2014.
- Αιτία για τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αποτέλεσε εμπιστευτικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, όπου αναγράφονταν μεγάλο πλήθος οντοτήτων, φυσικά και νομικά πρόσωπα, τα οποία φέρονται να συμμετέχουν σε ένα ολοκληρωμένο κύκλωμα έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων αρχικά μεταξύ τους ούτως ώστε να εμφανίζονται ως ενεργές επιχειρήσεις, με τελικό σκοπό την λήψη των παραπάνω στοιχείων από άλλες επιχειρήσεις προκειμένου οι τελευταίες να αποφύγουν την καταβολή φόρων ή να μειώσουν το ποσό της καταβολής τόσο των άμεσων όσο και των έμμεσων φόρων προς το δημόσιο (Φ.Π.Α., Φόρος Εισοδήματος).
- Το σύνολο των επίμαχων φορολογικών στοιχείων περιλάμβαναν μεγάλο εύρος οικοδομικών εργασιών με υλικά, δίχως να προσδιορίζεται σε αυτά ο ακριβής τόπος παροχής των Υπηρεσιών, δηλαδή το έργο που αυτές αφορούν, ενώ δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου συμφωνητικό μεταξύ των αντισυμβαλλομένων μερών το οποίο να παραπέμπει αναλυτικά στις εκτελεσθείσες εργασίες.
- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό εξόφλησης παρά μόνο ένα αντίγραφο τραπεζικής κατάθεσης ύψους 10.000,00 €, ενώ έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αποδείξεις είσπραξης της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης και την από 03/10/2018 Υπεύθυνη Δήλωση του κ. με την οποία δήλωνε ότι η εξόφληση των συναλλαγών θα γίνεται «τοις μετρητοίς».

Επειδή, ως προς την εκδότρια οντότητα «..... με έδρα στη θέση από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. Σύρου στην ως άνω εκδότρια για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019 και όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σύρου διαπιστωθήκαν τα εξής :

- Οι βασικοί προμηθευτές του με ποσοστά άνω του 99% επί του συνόλου των αγορών του, είναι οι: 1) και 2) Στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Σύρου υφίσταται Έκθεση Ελέγχου Έρευνας – Επεξεργασίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την οντότητα, από το πόρισμα της οποίας προκύπτει ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εν λόγω οντότητα κατά την περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2019 συνολικής αξίας 13.220.396,60 €, ήταν εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών. Επομένως το σύνολο σχεδόν των εξόδων - αγορών της οντότητας κατά το φορολογικό έτος 2019, οι οποίες σε ποσοστό μεγαλύτερο του 99% προέρχονταν από τις

οντότητες καισυνολικής αξίας 3.489.798,10 €, ήταν εικονικές στο σύνολο των συναλλαγών

➤ Από το είδος και την έκταση των εργασιών που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η οντότητα, είναι προφανές ότι απαιτούσαν εξειδικευμένο και πολυπληθές εργατικό δυναμικό προκειμένου να διεκπεραιωθούν. Ωστόσο δεν διέθετε ικανό αριθμό εργαζομένων προκειμένου να είναι σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο και το είδος των εργασιών που φέρεται να διενήργησε για τον ελεγχόμενο στη

➤ Στο από 11/11/2019 συμφωνητικό μεταξύ των συμβαλλομένων κατονομάζονται δεκαοκτώ (18) είδη εργασιών με τιμή ανά μονάδα μέτρησης, δίχως όμως να προσδιορίζεται ο όγκος αυτών, ενώ δεν προκύπτει με ακρίβεια και ο τόπος παροχής των υπηρεσιών, καθώς κατονομάζει αόριστα το έργο ως Η αξία δε του συμφωνητικού ορίζεται σε περίπου 180.120,00 € πλέον Φ.Π.Α., ενώ η αξία του συνόλου των συναλλαγών μεταξύ των δύο επιχειρήσεων σύμφωνα με το βιβλίο εξόδων του φορολογικού έτους 2019, ανέρχεται σε 406.795,00 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 97.630,80 €. Περαιτέρω τα υπ' αριθμ. ΤΠΥ συνολικής καθαρής αξίας 226.675,00 € πλέον ΦΠΑ 54.402,00 € έχουν εκδοθεί πριν από την ημερομηνία υπογραφής του συμφωνητικού. Εξάλλου ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου άλλο συμφωνητικό μεταξύ των δύο επιχειρήσεων.

➤ Το σύνολο των εν λόγω φορολογικών στοιχείων αφορούν παρεχόμενες υπηρεσίες οικοδομικών εργασιών **δίχως υλικά**, οι οποίες παρασχέθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2019, γεγονός το οποίο προκύπτει και από το συνταχθέν συμφωνητικό. Η επιχείρηση καταχώρησε στο βιβλίο εξόδων στο ίδιο φορολογικό έτος συνολικές αγορές πρώτων υλών συνολικής καθαρής αξίας 220.965,25 €, ποσό το οποίο υπολείπεται σημαντικά σε σχέση με τις παρασχεθείσες υπηρεσίες της οντότητας, ακόμη και στην υποτιθέμενη περίπτωση που το σύνολο των καταχωρημένων αγορών αφορούσαν τα υλικά που τοποθετήθηκαν από τον τελευταίο.

➤ Όσον αφορά τις πληρωμές, ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου δύο παραστατικά έκδοσης τραπεζικών επιταγών από το Πιστωτικό Ίδρυμα, που αφορούσαν,.

A. επιταγή με αρ. με ημερομηνία έκδοσης αξίας 96.330,80 € σε διαταγή, με παρατήρηση και αρ. λογαριασμού χρέωσης και

B. επιταγή με αρ. με ημερομηνία έκδοσης, αξίας 100.000,00 € σε διαταγή, με παρατήρηση και αρ. λογαριασμού χρέωσης

Ο έλεγχος μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών απέκτησε πρόσβαση στους λογαριασμούς στους οποίους το φυσικό πρόσωπο εμφανίζεται ως δικαιούχος/συνδικαιούχος σε Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής. Από τις απαντήσεις των Πιστωτικών Ιδρυμάτων προκύπτει ότι ο προσφεύγων ουδέποτε διέθετε τραπεζικό λογαριασμό στο Πιστωτικό ίδρυμα

➤ Ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο προς το πιστωτικό ίδρυμα προκειμένου όπως το τελευταίο να δώσει πληροφορίες ως προς τις ως άνω επιταγές και την το εν λόγω πιστωτικό ίδρυμα με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφό του προς την Υπηρεσία, ανέφερε ότι « Οι αριθμοί των επισυναπτόμενων επιταγών δεν αντιστοιχούν σε τραπεζικές επιταγές εκδοθείσες από την

Τράπεζά μας τις επίμαχες ημερομηνίες. Ως εκ τούτου, σας γνωρίζουμε ότι οι φωτοτυπίες που έχετε στην διάθεσή σας δεν πιστοποιούνται ως προς την γνησιότητά τους.» Συνεπώς τα παραστατικά έκδοσης τραπεζικών επιταγών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από την επιχείρηση για την απόδειξη εξόφλησης ορισμένων συναλλαγών της με την οντότητα, δεν ήταν γνήσια.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι:

α)Ως προς τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων κατά τα έτη 2018 και 2019 από τον εκδότη, αφορούν σε **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, αφού ο εκδότης των στοιχείων ήταν πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, καθώς αποδείχθηκε ότι δεν διέθετε αγορές / εισαγωγές / ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων και πρώτων υλών, ούτε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωνανε ούτε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, απαραίτητους για την άσκηση του πλήθους των δραστηριοτήτων τους, ούτε προσωπικό, μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή ώστε να έχει τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργεί.

β)Ως προς τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων κατά το έτος 2019 από τον εκδότη, αφορούν σε **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, αφού ο εκδότης των στοιχείων δεν διέθετε αγορές, ούτε ικανό προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών που φέρεται ότι εκτέλεσε, ενώ αντίθετα προσπάθησε να παραπλανήσει τον φορολογικό έλεγχο, προσκομίζοντας δύο επιταγές με τις οποίες φέρεται να εξόφλησε μέρος των εικονικών στοιχείων, οι οποίες αποδείχτηκε ότι ήταν πλαστές.

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 πραγματοποίησής 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 Πάτρας και Δ.Ο.Υ. Σύρου) απέδειξαν ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών τους, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣΤΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.),

Κατά συνέπεια τα επτά (7) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας **174.521,00€**, πλέον ΦΠΑ **41.885,04€** που ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το έτος 2018 και τρία (3) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας **100.000,01€**, πλέον ΦΠΑ **24.000,01€**, έκδοσης της οντότητας καθώς και τα δέκα (10) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας **406.795,00€**, πλέον ΦΠΑ **97.630,80€**, έκδοσης της οντότητας που ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το έτος 2019 ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

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.

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 οι εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις ήταν φορολογικά υπαρκτές πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, αφού δεν διέθεταν το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθεταν τα μέσα για την εκτέλεση των έργων και συνεπώς δεν είχαν τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτών, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα νεότερο στοιχείο, όπως συμφωνητικά, τραπεζικά μέσα πληρωμής των συναλλαγών, στοιχεία μεταφοράς των υπό κρίση προϊόντων από την έδρα των εκδοτριών επιχειρήσεων (.....) στη, ή 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 φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Σύρου, 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 ί ζ ο υ μ ε

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

α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Σύρου.

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

Διαφορά φόρου	77.109,42 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	38.554,71 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	14.925,73 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	130.589,86 €

β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Σύρου.

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

Διαφορά φόρου	226.197,16 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	113.098,58 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	48.010,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	387.306,33 €

γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Σύρου.

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

Διαφορά φόρου	25.487,53 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.743,77 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.231,30 €

δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2019-31/12/2019** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Σύρου.

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

Διαφορά φόρου	93.690,94 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	46.845,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	140.536,42 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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