



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/5/2025

Αριθμός απόφασης: 1410

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 4738/ 26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουκατοίκου κατά της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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 ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μειώθηκε το δηλωθέν ποσό προς έκπτωση κατά το ποσό των 2.160,00 ευρώ (ποσό προς έκπτωση βάσει δήλωσης 2.417,92€ - ποσό προς έκπτωση βάσει ελέγχου 257,92€).

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της δηλωθείσας με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ αξίας φορολογητέων εισροών κατά το μέρος που αφορά στην καθαρή αξία πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής 9.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 2.160,00 €, που έλαβε η επιχείρηση του προσφεύγοντος εκδόσεως της επιχείρησης ως κάτωθι:

	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΦΠΑ 24%
1			1.700,00	408,00
2			3.100,00	744,00
3			1.200,00	288,00
4			1.600,00	384,00
5			1.400,00	336,00
		ΣΥΝΟΛΑ	9.000,00	2.160,00

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκδόθηκε για την επιχείρηση του προσφεύγοντος η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018. Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε κατόπιν διαβίβασης στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής του υπ' αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΠ. εγγράφου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (ΥΕΔΔΕ) με συνημμένα: α) το από Πληροφοριακό Δελτίο που αφορά την επιχείρηση του προσφεύγοντος και β) την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛ.Π.Ι) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, που αφορά την εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση Σύμφωνα με τα ως άνω διαβιβασθέντα έγγραφα, από τον έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ Αττικής στην εκδότρια κύρια δραστηριότητα την και δηλωθείσα έδρα επί της οδού, διαπιστώθηκε, ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών τους.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την

..... είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 9.000,00 ευρώ πλέον του ΦΠΑ 2.160,00 ευρώ.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στην επιχείρηση του προσφεύγοντος για την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, ύστερα από τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, του ΦΠΑ, του ΚΦΔ και των ΕΛΠ και την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από αυτές, σχετικά με τα αναφερόμενα στο υπ' αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΠ. έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από τον προσφεύγοντα, καθώς και από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα Taxis, Elenxis, όλων των εγγράφων στοιχείων που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου, ο έλεγχος εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά και κατ' εφαρμογή της οικείας νομοθεσίας, δεν αναγνώρισε για έκπτωση από το φόρο εκροών το Φ.Π.Α. εισροών ποσού 2.160,00 €, που αντιστοιχεί στα ληφθέντα εικονικά τιμολόγια καθαρής αξίας ποσού 9.000,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης περιορίζοντας αντίστοιχα το πιστωτικό υπόλοιπο της ελεγχόμενης περιόδου και το ποσό προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Εν συνεχεία εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ημερομηνία ανάγνωσης 15/11/2024) προκειμένου, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εγγράφου, στο οποίο ο προσφεύγων απάντησε μετά το πέρας της προβλεπόμενης προθεσμίας με το με αρ. πρωτ. υπόμνημά του, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει νέα στοιχεία που θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν το πόρισμα του ελέγχου, αλλά επαναφέροντας αντίγραφα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και του από 10/12/2018 Ιδιωτικού Συμφωνητικού με την εκδότρια των τιμολογίων, τα οποία τελούσαν ήδη σε γνώση του ελέγχου.

Ακολούθως, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ & ΕΛ.Π. του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Πλημμελής εκτίμηση των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων-Μη Εικονικότητα-Καλοπιστία του λήπτη .
- Τα Τιμολόγια που έλαβε είχαν εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, και αναγράφονταν σ' αυτά ο αριθμός φορολογικού μητρώου και η διεύθυνση της έδρας του εκδότη . Τελούσε υπό την πεποίθηση ότι τα επίδικα παραστατικά είναι αληθινά,εμπιστευόμενος τη συνεργασία του με την εν λόγω εταιρεία.
- Όλα τα Τιμολόγια εκδόθηκαν επί τη βάσει και σε εκτέλεση του από 01.12.2018 Ιδιωτικού Συμφωνητικού, άσχετα με τη παράλειψη εκ μέρους του λογιστή του να το υποβάλει στην ΑΑΔΕ.
- Οι επίδικες συναλλαγές με την έλαβαν χώρα και υπάρχουν τα νόμιμα παραστατικά, από τα οποία προκύπτει η εξόφληση των εν λόγω επίμαχων τιμολογίων, τα οποία και προσκομίζει.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Ελλειψη αιτιολογίας της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ & Ε.Λ.Π..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ν.5104/2024 σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

.....

7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα

στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή στο 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 της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού

υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο »

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ, 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, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. 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.»

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)...., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν,...».

Επειδή η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει

να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστροφηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 2633/2002, ΣΤΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*».

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων κατά βάση ισχυρίζεται ότι:

- Πλημμελής εκτίμηση των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων-Μη Εικονικότητα-Καλοπιστία του λήπτη .
- Τα Τιμολόγια που έλαβε είχαν εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, και αναγράφονταν σ' αυτά ο αριθμός φορολογικού μητρώου και η διεύθυνση της έδρας του εκδότη. Τελούσε υπό την πεποίθηση ότι τα επίδικα παραστατικά είναι αληθινά,εμπιστευόμενος τη συνεργασία του με την εν λόγω εταιρεία.

- Όλα τα Τιμολόγια εκδόθηκαν επί τη βάσει και σε εκτέλεση του από 01.12.2018 Ιδιωτικού Συμφωνητικού, άσχετα με τη παράλειψη εκ μέρους του λογιστή του να το υποβάλει στην ΑΑΔΕ.

- Οι επίδικες συναλλαγές με την έλαβαν χώρα και υπάρχουν τα νόμιμα παραστατικά, από τα οποία προκύπτει η εξόφληση των εν λόγω επίμαχων τιμολογίων, τα οποία και προσκομίζει.

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Ελλειψη αιτιολογίας της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ & Ε.Λ.Π..

Επειδή, ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αποδέχθηκε τα πορίσματα των ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ως προς τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, καθώς η τελευταία είχε διενεργήσει πλήθος ελεγκτικών επαληθεύσεων από τις οποίες διαπιστώθηκε η συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας εταιρείας

Επειδή στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής,(σελ.20) που αφορά την εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση αναφέρονται τα εξής:

«Για την ελεγχόμενη οντότητα ο έλεγχος στις ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ της έκθεσης ελέγχου καταλήγει στα εξής:

Είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο κι 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 πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες.

Την έλλειψη φυσικού τόπου άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας της, καθώς και την συνεχή και συχνή εναλλαγή διεύθυνσης κατοικίας του Διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας Κου μεταβολές για τις οποίες δεν έχει υποβάλει όπως υποχρεούται δήλωση μεταβολών στη Φορολογική Διοίκηση και δεν συνάδουν με φυσιολογική επιχειρηματική πρακτική.

Κύριοι προμηθευτές της ελεγχόμενης οντότητας, από τους οποίους φέρεται ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία είναι οι οντότητες:

..... από την οποία φέρεται ότι έλαβε το Φορολογικό Έτος 2018 χίλια οκτακόσια πενήντα (1.850) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 6.898.415,00 € πλέον Φ.π.Α. 1.655.619,60 €, ήτοι 8.554.034,60 €

& το Φορολογικό Έτος 2019 δύο χιλιάδες τετρακόσια ογδόντα πέντε (2.485) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 15.036.400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.608.736,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 18.645.136,000 € & από την οποία φέρεται ότι έλαβε το Φορολογικό Έτος 2019 πεντακόσια εβδομήντα (570) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας € πλέον Φ.Π.Α. 519.696,00 €, ήτοι αξίας 2.685.096,00 €.

Από τους ανωτέρω προμηθευτές της φέρεται ότι έλαβε συνολικά το Φορολογικό Έτος 2019 τρεις χιλιάδες πενήντα πέντε (3.055) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 17.201.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.128.432,00 € ήτοι αξίας 21.330.232,00 €.

οι οντότητες έχουν ελεγχθεί από την Υπηρεσία μας και διαπιστώθηκε πως είναι εκδότριες εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019,

Η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται εξαιτίας της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ώστε να παραπλανούνται οι φορολογικές αρχές και να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλείδες ασφαλείας τους, οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές,

Η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν που τα επιβαρύνει, τα οποία αποδίδουν μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που τα λαμβάνει,

Έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, με ποσά τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές Αγορές ή Δαπάνες, τα οποία συμψηφίστηκαν με εικονικές εκροές (πωλήσεις), έχοντας ως αποτέλεσμα την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται σε αυτά τα ανύπαρκτα έξοδα, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α, που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.

.....
Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα, δεν απέδωσε Φόρο Εισοδήματος, κι άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες αυτών, έτυχαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α.

Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότρια και λήπτρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής είχε στη διάθεσή του τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία και το από Ιδιωτικό Συμφωνητικό, τα οποία προσκόμισε ο ελεγχόμενος, έπειτα από το υπ' αρ. πρωτ.αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. και προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις, (σελ.8-9) αποδεχόμενος, συγχρόνως, τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ. 8-9):

«Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η επιχείρηση είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο και εκδότρια και λήπτρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς σύνολο των συναλλαγών.

Επειδή στο από 10 Δεκεμβρίου 2018 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Έργου με εργοδότη τον ελεγχόμενο και εργολάβο την επιχείρηση συμφωνήθηκαν χωρίς να αναφέρονται λεπτομέρειες: 1)

Επειδή σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 10090112015 οι καταστάσεις συμφωνητικών παρ. 16, άρθρου 8 του Ν. 1882/19909 (μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων) υποβάλλονται μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους και συμπεριλαμβάνουν τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

Επειδή το ανωτέρω συμφωνητικό δεν υποβλήθηκε στον χρόνο που προβλέπεται στην Υπηρεσία μας, ώστε να θεωρείται αποδεκτό.

Επειδή στο ανωτέρω συμφωνητικό, δεν αναφέρεται το όνομα του νόμιμου εκπροσώπου της επιχείρησης ως υπογράφοντος το έγγραφο.

Επειδή δεν ταυτοποιούνται τα πρόσωπα που υπογράφουν το από 10/12/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό.

Επειδή η περιγραφή των εργασιών στο από 10/12/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό είναι γενικόλογη και δεν ταυτίζεται με την περιγραφή που αναφέρεται στα εκδοθέντα τιμολόγια.

Επειδή δεν προσκομίστηκε πίνακας επιμέτρησης των εκτελεσθέντων εργασιών και κοστολόγησης αυτών από διπλωματούχο επιβλέποντα μηχανικό.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αγορές πάγιων υλικών που τοποθετήθηκαν κατά την εκτέλεση των εργασιών με βάση την σύμβαση και τα εκδοθέντα τιμολόγια.

Επειδή το ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό δεν αναφέρει και δεν δεσμεύει τον «εργολάβο» για την αγορά των πάγιων υλικών.

Επειδή τα προσκομισθέντα αντίγραφα καταθετήριων μετρητών στα ΕΛΤΑ για λογαριασμό της επιχείρησης δεν είναι ασφαλής απόδειξη ότι τα χρήματα κατατέθηκαν και παραλήφθηκαν από τον νόμιμο εκπρόσωπο της προμηθεύτριας εταιρίας.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους ο έλεγχος κρίνει τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία κατά το φορολογικό έτος 2018, με εκδότη την επιχείρηση εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 66 Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).».

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων είναι επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη (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) ο λήπτης βαρύνεται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με αυτές προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των εκδοτριών επιχειρήσεων.

Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση τεκμηριώθηκε κατόπιν διεξοδικής έρευνας, επαρκώς και εμπεριστατωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης, ενώ αντίθετα δεδομένης της προαναφερθείσας συναλλακτικής ανυπαρξίας, η προσφεύγουσα εξακολουθεί από την πλευρά της να ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε τις επίμαχες συναλλαγές με την εκδότρια, χωρίς ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός να τεκμηριώνεται με επιπλέον στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως η συγκεκριμένη εκδότρια επιχείρηση δραστηριοποιήθηκε και ήταν συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων πραγματοποιήθηκε μόνο διατραπεζικά . Ωστόσο 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). Συνεπώς η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας της

εκδότριας επιχείρησης δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών, αλλά ούτε και τη καλή πίστη του προσφεύγοντος, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προσκομίζει οποιοδήποτε άλλο υποστηρικτικό στοιχείο, όπως προαναφέρθηκε.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και Οδηγίες της Διοίκησης δεν αναγνωρίσθηκε ο ΦΠΑ εισροών των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδοθέντων από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.6 του ΚΦΔ ν.5104/2024: *«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...]»*

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και στη συνημμένη σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

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 της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018,

Ως η υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέες εκροές	115.550,00	115.550,00	
Φορολογητέες εισροές	69.300,26	60.300,26	9.000,00
Φόρος εκροών	27.732,00	27.732,00	
Φόρος εισροών	30.149,92	27.989,92	2.160,00
Διαφορά (πιστωτικό υπόλοιπο)	2.417,92	257,92	2.160,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.417,92	257,92	2.160,00

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ακριβές Αντίγραφο
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.