



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1659

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου που διατηρούσε ατομική επιχείρηση με έδρα στην, κατά: α) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2018, και β) της με αριθμ.πράξης οριστικού διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

α) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 81.033,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 40.516,50 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15.707,99 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **137.257,49 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ.πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 44.002,80 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 22.001,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **66.004,20 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των απόοικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ.έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Πάτρας και το επισυναπτόμενο σε αυτό απόΠληροφοριακό Δελτίο Λήψης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2018 τριάντα (30) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την εκδότρια επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 183.285,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 43.894,40 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 226.979,40 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 13 παρ. 1 και 66 παρ. 5 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ). Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ.σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ, προκειμένου αυτός εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του να εκφράσει τις αντιρρήσεις του και να προσκομίσει τυχόν στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθμ. πρωτ.έγγραφο υπόμνημά του, ωστόσο δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών. Ως εκ τούτου ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2018 έλαβε και καταχώρισε τριάντα (30) εικονικά στο σύνολο της

εκάστοτε συναλλαγής φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια οντότητα
συνολικής καθαρής αξίας 183.285,00 ευρώ, προσδιόρισε τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη)
της χρήσης 2018 ως εξής:

Κέρδη χρήσης 2018 (βάσει δήλωσης)	28.186,76
Μείον : Ζημία προηγούμενης χρήσης, (βάσει δήλωσης)	2388,33
Κέρδη χρήσης (βάσει δήλωσης)	25.798,43
Πλέον : Λογιστικές διαφορές από λήψη εικονικών φορολ. στοιχείων	183.345
Κέρδη χρήσης βάσει ελέγχου	209.143,43

Περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2018 μη νομίμως
εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ των ως άνω εικονικών τιμολογίων, ποσού 44.002,80 ευρώ,
προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές στο ποσό των 153.140,45 ευρώ έναντι των δηλωθέντων
φορολογητέων εισροών 336.485,45 ευρώ και το φόρο εισροών στο ποσό των 35.110,64 ευρώ
έναντι του δηλωθέντος 79.113,44 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών προέβη στην
έκδοση των υπ' αριθμ.καιπροσβαλλόμενων οριστικών πράξεων
διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν ολικά ή μερικά οι
άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος ότι τα εικονικά τιμολόγια που εξέδωσε η
..... προς την επιχείρηση του εσφαλμένως έχουν χαρακτηριστεί ως εικονικά για την
επιχείρηση του (λήπτρια), καθώς θα έπρεπε να χαρακτηριστούν ως μη εικονικά, διότι αφορούν
πραγματικές συναλλαγές και το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που
αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

*«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ίσχυε για το κρινόμενο
έτος:

*«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 στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζονται τα εξής:

«...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 εταιρία, 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1238/2018 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό

αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του 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 περαιτέρω σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 116/2013 απόφαση 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, 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. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες» (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010).

Επειδή, περαιτέρω, στη με αριθμ. 1982/2021 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 (περ. γ και στ) και 4 του άρθρου 33 του ΚΒΣ (πδ 186/1992 Α' 184/26.5.1992) και των περί αποδείξεως διατάξεων του ΚΔΔ (άρθρα 144 επομ.), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, 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, 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 επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά είτε είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος, είτε, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης και του κύκλου των εργασιών του, δεν φαίνεται δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. Ενόσω ο λήπτης του τιμολογίου δεν ανταποδεικνύει τα αντίθετα (δηλαδή ότι ο εκδότης είναι υπαρκτός και σε θέση να εκπληρώσει την παροχή), βαρύνεται αυτός πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι η συναλλαγή πράγματι πραγματοποιήθηκε, και, περαιτέρω, εφ' όσον αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (γιατί, στην αντίθετη περίπτωση, αν δηλαδή δεν το έχει αποδείξει, περαιτέρω ζητήματα δεν τίθενται), την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής. Δηλαδή ότι, ακόμη και αν η συναλλαγή (έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), δεν πραγματοποιήθηκε με τον φερόμενο ως εκδότη της, πάντως, υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενος του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου. Και καθ' όσον μεν αφορά την φορολογική ανυπαρξία του φερομένου ως εκδότη, πλήρη απόδειξη συνιστά το μητρώο της φορολογικής αρχής, καθ' όσον δε αφορά την συναλλακτική του ανυπαρξία ή αδυναμία να εκτελέσει την συναλλαγή, η απόδειξη μπορεί να προκύπτει και από δέσμη, σοβαρών και συγκλινουσών ενδείξεων που είτε επιτρέπουν είτε επιβάλλουν την συναγωγή σχετικού δικαστικού τεκμηρίου (ΣτΕ 1461/2020, 406-407/2019, 98/2018, 663/2018, 1169/2012 κ.ά.).»

Επειδή στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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

.....»

Επειδή στην ΠΟΛ.1113/2.6.2015 αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 22

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:

.....
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.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

.....»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31.03.2015 της ΓΓΔΕ με θέμα “Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό”:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.»

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

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

.....

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 134/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)**

Συνεδρίαση της 23ης Μαΐου 2016

.....

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

.....

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

.....»

Επειδή στο άρθρο 33 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται:

«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 του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και ειδικότερα το απόΠληροφοριακό Δελτίο Λήψης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, μετά από έρευνα - έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για τα φορολογικά έτη 2018-2020 στην επιχείρηση, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε τριακόσια εβδομήντα δύο (372) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 4.600.276,45 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.104.049,29 ευρώ. Από την ως άνω έκθεση υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η ατομική επιχείρησηεξέδιδε κατά σύστημα εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία. Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια ατομική επιχείρηση στη χρήση 2018 κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους:

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε, δεν προσκόμισε και δεν παρείχε κανένα στοιχείο και καμία εξήγηση για τα φορολογικά αυτά στοιχεία, αν και κλήθηκε εγγράφως από την ΥΕΔΔΕ Αττικής.
- Στα τιμολόγια εκδόσεως της, τα οποία προσκόμισαν πελάτες (λήπτες) αυτής, φέρεται να πραγματοποιήθηκαν μεταφορές αγαθών προς πώληση από την έδρα της (.....), με το φορτηγό ιδιοκτησίας της με αριθμό κυκλοφορίας, την ίδια ημερομηνία σε διαφορετικούς προορισμούς, με βάση τις αναγραφόμενες ώρες παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, στα υπό κρίση Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια που εκδόθηκαν, ενώ ήταν αδύνατη η ταυτόχρονη πραγματοποίηση των μεταφορών αυτών και με δεδομένο ότι ως τόπος φόρτωσης αναγράφεται στα στελέχη η έδρα της επιχείρησης. Άρα δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των αγαθών τα οποία φέρεται να πώλησε με βάση τα δελτία αποστολής - τιμολόγια τα οποία εξέδωσε για μεταφορές που αναγράφονται σε αυτά ότι πραγματοποιήθηκαν με το Φ.Ι.Χ. με

αριθμό κυκλοφορίας ή το ανύπαρκτο αναγραφόμενο σε πολλές περιπτώσεις όχημα με αριθμό κυκλοφορίας Στις περισσότερες δε των περιπτώσεων δεν αναγράφεται καθόλου το μεταφορικό μέσο. Παρότι η αναγραφή του μεταφορικού μέσου δεν είναι υποχρεωτική στα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η οντότητα θα πρέπει να είναι σε θέση να επιδείξει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι το διακανονισμό της, τα οποία η εκδότρια δεν επέδειξε.

- Προκύπτει έκδοση φορολογικών στοιχείων με ίδια αρίθμηση στο ίδιο είδος στοιχείου σε διαφορετικούς αντισυμβαλλόμενους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 1 περ. β' των Ε.Λ.Π.

- Σε πλήθος φορολογικών στοιχείων δεν αναγράφεται με σαφή και ευανάγνωστο τρόπο το είδος των πωληθέντων αγαθών, με αποτέλεσμα την αδυναμία ταυτοποίησης των συναλλαγών ή την κατ' εκτίμηση ανάλυση των περιγραφόμενων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 5 και 15 παρ. 1 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1003/2014, άρθρο 15 παρ. 1.3.

- Σε πολλά φορολογικά στοιχεία υπάρχουν αλλοιώσεις.

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δε θα μπορούσε να πραγματοποιήσει το ύψος των πωλήσεων που αναγράφει στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χωρίς αντίστοιχες αγορές.

- Δεν είχε πραγματοποιήσει εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σχετικών υλικών.

- Δε διέθετε την απαιτούμενη υποδομή σε μέσα καθώς και σε προσωπικό, ώστε να παράσχει τις εργασίες που αναφέρονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (όπως τοποθέτηση γυψοσανίδων, τρίψιμο δαπέδων, εργασίες μόνωσης, κατασκευή μεταλλικού κτιρίου, υδραυλικές εργασίες κλπ.).

- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό με ανάλογη εξειδίκευση ούτε προσκόμισε συμβάσεις υπεργολαβίας με τρίτα πρόσωπα. Ακόμα και αν υποθεθεί ότι ο εν διαστάσει σύζυγος της εκδότριας(υποκρυπτόμενο πρόσωπο σύμφωνα με την έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας), απασχολήθηκε αποκλειστικά στις λήπτριες επιχειρήσεις, προκειμένου να φέρει σε πέρας μόνος του τις εργασίες οι οποίες αναγράφονται στα παραστατικά, δε θα ήταν δυνατόν να τις εκτελέσει μόνος του.

- Δε διέθετε αποθέματα σε είδη υγιεινής - οικοδομικά είδη, κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να εκτελέσει καμία εργασία, παρά μόνο μικρής κλίμακας και καθαρά ξυλουργικές εργασίες.

- Δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου ούτε από τις λήπτριες οντότητες ιδιωτικά συμφωνητικά, ούτε γίνεται μνεία τέτοιων, επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. Στα ιδιωτικά συμφωνητικά είθισται να γίνεται λεπτομερής αναφορά του έργου που θα εκτελεστεί (όροι συμφωνίας, σαφής αναφορά του είδους και του περιεχόμενου των υπηρεσιών, του χρόνου εκτέλεσης, της αμοιβής, του απασχολούμενου προσωπικού κλπ.) για τη διασφάλιση και την προστασία και των δύο μερών.

- Υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες δεν έχει γίνει εξόφληση των τιμολογίων (ούτε με τραπεζικό μέσο πληρωμής, όπως ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις ούτε με άλλο τρόπο), δεν έχει γίνει καμία ενέργεια για τη νόμιμη διασφάλιση των συμφερόντων από την πλευρά του κάθε αντισυμβαλλομένου (εκδότη και λήπτη), σύμφωνα με την εμπορική πρακτική.

- Δεν προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις καμία δαπάνη μετακίνησης ή μεταφοράς αγαθών, μολονότι μεγάλος όγκος συναλλαγών εμφανίζεται να έχει διενεργηθεί εκτός νομού Αχαΐας.

Επειδή, μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε στη χρήση 2018 τριάντα (30) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 183.285,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 43.894,40 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 226.979,40 ευρώ. Ως εκ τούτου διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, βάσει της με αριθμ.εντολής ελέγχου, στο πλαίσιο της οποίας ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών του με την ως άνω επιχείρηση, ο οποίος όμως δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την πραγματοποίησή τους.

Επειδή, στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τα προσωρινά αποτελέσματά του, προκειμένου αυτός να εκφράσει τις απόψεις του και να προσκομίσει οποιοδήποτε τυχόν σχετικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την εκδότρια των εικονικών στοιχείων ατομική επιχείρηση, έτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην ελεγκτική αρχή να επαληθεύσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, ωστόσο δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών. Με βάση τα ανωτέρω η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πατρών προέβη στη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων, στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα εικονικά τιμολόγια που εξέδωσε η προς την επιχείρηση του εσφαλμένως έχουν χαρακτηριστεί ως εικονικά για την επιχείρηση του (λήπτρια), καθώς θα έπρεπε να χαρακτηριστούν ως μη εικονικά, διότι αφορούν πραγματικές συναλλαγές με το πρόσωπο του εκδότη να είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία, αφού φαίνεται ότι σε συνεργασία με τρίτο πρόσωπο η εκδότρια επιχείρηση τον παραπλάνησε εφόσον εμφανίστηκε ότι πραγματοποίησε η ίδια τις εν λόγω συναλλαγές αντί του πράγματι συναλλαχθέντος τρίτου.

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. Όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των

επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της λήπτριας ατομικής επιχείρησης του και της φερόμενης ως εκδότριας εταιρείας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ενώ ούτε η επικαλούμενη καλοπιστία του στοιχειοθετείται από τα στοιχεία του φακέλου, και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων είναι αβάσιμος.

Επειδή εξάλλου, 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 άλλα ούτε και την καλή πίστη του προσφεύγοντος.

Επειδή, συνεπώς, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1071/2015, για την έκπτωση των δαπανών που υπολογίστηκαν βάσει των επίμαχων τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά ούτε αυτές που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1097/2016 για την έκπτωση του φόρου εισροών των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση: α) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικού έτους 2018, και β) της με αριθμ.πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

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

- **Φορολογία εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	25.798,43	209.143,43	209.143,43	183.345,00
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.941,40	82.974,40	82.974,40	81.033,00
Προκαταβολή φόρου		6.081,54	6.081,54	6.081,54	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ			40.516,50	40.516,50	40.516,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		465,92	16.173,91	16.173,91	15.707,99
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		9.138,86	146.396,35	146.396,35	137.257,49

(ως η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών)

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΠΑ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	392.096,62	392.096,62	392.096,62	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	336.485,45	153.140,45	153.140,45	183.345,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	92.781,64	92.781,64	92.781,64	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	79.113,44	35.110,64	35.110,64	44.002,80
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	40,49	40,49	40,49	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		44.002,80	44.002,80	44.002,80
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΚΦΔ		22.004,40	22.004,40	22.004,40
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		66.004,20	66.004,20	66.004,20
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ.πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.