



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1496

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας: 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο: 2131312346

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024, Α' 58).
- β. του άρθρου 10 της με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).
- δ. της με αριθμό 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 δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, οδός αρ., Τ.Κ., κατά: α) της με αριθμό/13-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και β) της με αριθμό/13-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 13-12-2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** (δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 17-12-2024) και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A. Με τη με αριθμό/13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστική διαφορά φόρου ποσού ύψους 53.226,57€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού ύψους 26.613,29€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού ύψους 10.471,78€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **90.311,64€**.

B. Με τη με αριθμό/13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο φόρου 31.584,00€ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού ύψους 15.792,00€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **47.376,00€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρων καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 13-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της με αριθμό/22-10-2024 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2018 (ήτοι για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ 2024 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη την από 30-09-2024 έκθεση ελέγχου για την εκδότερια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων με την επωνυμία «..... και με Α.Φ.Μ.», η οποία είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία βρίσκεται μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότερια επιχείρηση, αφού ελήφθη υπόψη το πόρισμα των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκε για το φορολογικό έτος 2018 η λήψη από την τελευταία δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 131.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 31.584,00€, έκδοσης της οντότητας «.....» (Α.Φ.Μ.) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τη με αριθμό/23-10-2024 πρόσκληση – γνωστοποίηση, ζητώντας του να προσκομίσει εντός δέκα (10) ημερών τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) για το φορολογικό έτος 2018 (ήτοι για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018), τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ως άνω οντότητας, τα οποία έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018, παραστατικά εξόφλησης των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων, αντίγραφα συμβάσεων και οποιοδήποτε στοιχείο αποδεικνύει τη διενέργεια των συναλλαγών αυτών με τη συγκεκριμένη εκδότρια επιχείρηση και το ύψος αυτών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα.

Κατόπιν των ανωτέρω:

A. Με την προσθήκη του εν λόγω ποσού (ήτοι της ως άνω συνολικής καθαρής αξίας των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων) ως λογιστικής διαφοράς, καθώς το ποσό αυτό δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, το φορολογητέο εισόδημα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίστηκε ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2018 (Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018)	
Ανάλυση	Ποσά (€)
Δηλωθέντα καθαρά αποτελέσματα	14.893,56
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	0,00
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου (εικονικές αγορές – δαπάνες)	131.600,00
Συνολικά καθαρά (φορολογητέα) κέρδη βάσει ελέγχου	146.493,56

και

B. Στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2859/2000, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018 φορολογητέες εισροές ύψους 131.600,00€ και φόρος εισροών ύψους 31.584,00€.

Ακολούθως, το αρμόδιο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής συνέταξε το με αριθμό/14-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και εξέδωσε τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, που κοινοποιήθηκαν νομίμως στον προσφεύγοντα, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησης αυτών, η οποία παρήλθε άπρακτη. Κατόπιν αυτών, ο Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού με τις με ημερομηνία θεώρησης 13-12-2024 συνημμένες σε αυτές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2018 (ήτοι φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018) του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών της ατομικής του επιχείρησης με την εκδότρια οντότητα «..... Α.Ε.».

- Καλή πίστη του λήπτη των επίμαχων τιμολογίων.
Ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν όντως εικονικά, πρέπει να απαλλαγεί από την καταβολή των καταλογισθέντων φόρων, διότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Παράνομη η μη αναγνώριση των εν λόγω δαπανών των υπό κρίση τιμολογίων και του αναλογούντος Φ.Π.Α..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του Ν. 4987/2022, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος (2018), ορίζεται 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 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 έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

β) ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του Ν. 4987/2022, όπως αυτές ίσχυαν κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος (2018), ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι:

«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. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Ν. 4987/2022 (και ήδη άρθρου 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024) ορίζεται 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, ενώ 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 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου 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 από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό 116/2013 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 να 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, σύμφωνα με τη με αριθμό 1404/2015 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.».

Επειδή, με τη με αριθμό 1238/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας 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, εξάλλου, σύμφωνα με τη 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, με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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 συνήθειες 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, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 περ. β' και γ' του Ν. 4172/2013, αλλά και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή πραγματοποιήθηκε, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία φέρει επιπλέον το βάρος να την τεκμηριώσει, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά/έγγραφα (π.χ. φορολογικά παραστατικά).

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α')»:

«...».

Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ... Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) ...

γ) ...

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 ... επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, **οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια**, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 ...,

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.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. ...

...

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 ...».

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

«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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Ν. 4987/2022 (και ήδη άρθρου 77 του 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, στην προκειμένη περίπτωση, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενήργησε έλεγχο στην οντότητα «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ. για το φορολογικό έτος 2018, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ 2024 δελτίο πληροφοριών. Σύμφωνα με τη συνημμένη στο εν λόγω δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής από 30-09-2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν. 4987/2022, κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής τετρακόσια

(400) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 8.240.496,53€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 1.977.719,17€, εκδοθέντα κατά το (φορολογικό) έτος 2018 από την οντότητα «..... Α.Ε.» σε ενενήντα τρεις (93) πελάτες, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε για το φορολογικό έτος 2018 από την ανωτέρω συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 131.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 31.584,00€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το πόρισμα της από 30-09-2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν. 4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το οποίο υιοθετήθηκε στο σύνολό του από τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, όπως αναφέρεται στις με ημερομηνία θεώρησης 13-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεις, αναφορικά με τη συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. η οποία εξέδωσε το φορολογικό έτος 2018 προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος τα ως άνω δέκα (10) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, προκύπτουν τα ακόλουθα:

«...»

1. Βάσει των κατασχεθέντων λογιστικών αρχείων, καθώς και συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.), η οντότητα φέρεται να παρέχει υπηρεσίες και να πωλεί υλικά και εμπορεύματα, χωρίς να προκύπτουν οι αγορές της και η λήψη των αντίστοιχων υπηρεσιών αφού το 99,9% της αξίας των ληφθέντων τιμολογίων των εξόδων - δαπανών - αγορών της οντότητας, ήτοι ποσό καθαρής αξίας 8.201.777,74€ σε σύνολο εξόδων - δαπανών - αγορών ποσού 8.209.906,73€, αφορά στη λήψη αγαθών και υπηρεσιών από τις ανύπαρκτες συναλλακτικά οντότητες: α) μον. ΕΠΕ, (ποσού 7.844.637,74€) και β) (ποσού 357.140,00€). Ο έλεγχος για τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία έχει ολοκληρωθεί από την Υπηρεσία μας, έχουν καταλογιστεί παραβάσεις στην ελεγχόμενη για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά τα έτη 2018-2019, από τις ανωτέρω οντότητες συνολικού ποσού 18.260.782,68€. Οι σχετικές εκθέσεις έχουν αποσταλεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ..
2. Σε συνέχεια της προηγούμενης παραγράφου έχει διαπιστωθεί ότι η ανύπαρκτη συναλλακτικά, υπεργολάβος της ελεγχόμενης, κατά την περίοδο από 01-01-2018 έως 31-07-2018 δηλώνει ότι απασχολεί 14 άτομα προσωπικό με τις εξής ειδικότητες:
 - 9 άτομα ως υπάλληλοι γραφείου,
 - 4 άτομα ως ανειδίκευτοι εργάτες (με μέσο όρο απασχόλησης 144 ημέρες ανά άτομο) με συνολικές μικτές αποδοχές 14.756,62€, και
 - 1 άτομο ως οδηγός φορτηγού (28 ημέρες απασχόληση) με συνολικές μικτές αποδοχές 790,01€,ενώ δηλώνει στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογητέες εκροές (πωλήσεις αγαθών - τεχνικά έργα - οικοδομικές εργασίες) 3.365.411,85€. Από 01-08-2018 έως 31-12-2018 η δεν δηλώνει απασχόληση προσωπικού. Την ίδια περίοδο η οντότητα δηλώνει στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ποσό φορολογητέων εκροών (πωλήσεις) ύψους 8.864.332,06€ και φορολογητέων εισροών (αγορές, δαπάνες, έξοδα, υπεργολαβίες) ποσό 8.864.859,73€.

3. Από 01-01-2018 έως 30-06-2018 η ελεγχόμενη δεν δήλωσε ότι απασχόλησε προσωπικό, ενώ βάσει των λογιστικών της βιβλίων και των κατασχεθέντων φορολογικών της στοιχείων φέρεται να έχει διενεργήσει πωλήσεις παροχής υπηρεσιών και εμπορευμάτων σε οκτώ (8) πελάτες της, εκδίδοντας σαράντα επτά (47) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.192.703,80€. Περαιτέρω, η οντότητα από 01-07-2018 έως 31-12-2018 δήλωσε ότι απασχόλησε με πλήρη απασχόληση τρία άτομα με τις ειδικότητες α) οδηγός επιβατηγών (ένα άτομο) και β) υπάλληλος γραφείου (δύο άτομα), και ένα άτομο με μερική απασχόληση και ειδικότητα υπάλληλος γραφείου. Ταυτόχρονα στην ίδια χρονική περίοδο η οντότητα φέρεται να έχει εκδώσει 352 φορολογικά στοιχεία σε 91 πελάτες καθαρής αξίας 7.046.292,73€. Τα τιμολόγια που εξέδωσε η ελεγχόμενη αφορούν σε παροχή υπηρεσιών και κατασκευές τεχνικών έργων, τεχνικών μελετών, εμπόριο υλικών και εμπορευμάτων.
4. Δεν εντοπίστηκαν συμφωνητικά για παροχή υπηρεσιών - κατασκευή τεχνικών έργων με τρίτους.
5. Η ελεγχόμενη οντότητα κατά το έτος 2018 αν και φέρεται να παρέχει κατασκευαστικές εργασίες σε τουλάχιστον έξι (6) πελάτες, οι οποίες διενεργούνται στις νήσους Λήμνο, Ζάκυνθο, Θήρα, Ρόδο, Σύμη, Μύκονο δεν εμφανίζει αντίστοιχα έξοδα διαμονής και μετακίνησης εργατικού προσωπικού.
6. Στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη δεν έχουν συνημμένες τις σχετικές επιμετρήσεις έργων.
7. Η οντότητα φέρεται να πραγματοποιεί πληθώρα συναλλαγών με διακίνηση αγαθών από το υποκατάστημά της επί της οδού, γεγονός που διαψεύδεται από την ιδιοκτήτρια του συγκεκριμένου χώρου (οικοπέδου), η οποία δηλώνει υπεύθυνα ότι από τον συγκεκριμένο χώρο δεν έλαβε χώρα διακίνηση εμπορευμάτων. Επιπλέον, ο συγκεκριμένος χώρος (οικόπεδο 144 τ.μ. και βοηθητικοί χώροι 10 τ.μ.) μισθώθηκε από την ελεγχόμενη στις 05-07-2018.
8. Η οντότητα κατά το έτος 2018 φέρεται να διενεργεί πωλήσεις 48.161 παλετών σε δύο πελάτες εκδίδοντας 71 φορολογικά στοιχεία, ενώ δεν έχει προβεί σε αντίστοιχες αγορές παλετών, ούτε εμφανίζει αποθέματα (παλέτες) στο αντίστοιχο κονδύλι του ισολογισμού 31-12-2017.
9. Η ελεγχόμενη κατά το έτος 2018 φέρεται να εκδίδει 17 τιμολόγια προς την οντότητα συνολικής καθαρής αξίας 2.855.605,00€ πλέον Φ.Π.Α. 24%, βάσει της από 10-01-2018 σύμβασης έργου παροχής υπηρεσιών για μελέτη και κατασκευή χώρων εκδηλώσεων. Με την από 19-01-2018 σύμβαση έργου παροχής υπηρεσιών η ελεγχόμενη ανέθεσε στην οντότητα - η οποία έχει κριθεί από την Υπηρεσία μας ως συναλλακτικά ανύπαρκτη - την υπεργολαβία του συγκεκριμένου έργου. Όλα τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε το έτος 2018 η ελεγχόμενη από την έχουν κριθεί από την Υπηρεσία μας ως εικονικά, υπό την έννοια των ανύπαρκτων συναλλαγών. Η οντότητα Α.Ε. δεν έχει ανταποκριθεί σε πρόσκληση της Υπηρεσίας μας και δεν έχει προσκομίσει τα λογιστικά της αρχεία προς έλεγχο, με συνέπεια οι φορολογικές αρχές να έχουν προβεί σε έκδοση απόφασης για αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της, για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ. 1200/02-09-2015. Επίσης κατά το έτος 2018, ο αντιπρόεδρος του Δ.Σ. της ελεγχόμενης κ. εκτελεί ταυτόχρονα χρέη του Δ.Σ. στην
10. Τα ενσώματα πάγια, τα οποία είναι απαραίτητα για τη λειτουργία της ελεγχόμενης για το έτος 2018, είναι αμελητέα. Όπως προκύπτει από τους ισολογισμούς 2017 και 2018, καθώς και τα λογιστικά της βιβλία, η οντότητα, εκτός από τρία (3) Ιδιωτικής Χρήσης Επιβατηγά

αυτοκίνητα (ΙΧΕ) διαθέτει ενσώματα πάγια (έπιπλα) αξίας κτήσης 1.238,04€. Δεν προκύπτουν αγορές παγίων όπως π.χ. Η/Υ, Εκτυπωτών, Τηλεφωνικού εξοπλισμού.

11. Βάσει των λογιστικών βιβλίων έτους 2018 προκύπτει ότι η οντότητα ουσιαστικά δεν εξοφλεί τις υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές της και δεν εισπράττει τις απαιτήσεις της από τους πελάτες της. Ειδικότερα, σε σύνολο απαιτήσεων από πελάτες ποσού 10.221.715,67€ στις 31-12-2018 παραμένει ανεξόφλητο ποσό αιτήσεων ύψους 7.559.348,14€. Αντίστοιχα, σε σύνολο υποχρεώσεων σε προμηθευτές ποσού 11.214.245,16€ παραμένει ανεξόφλητο ποσό υποχρεώσεων ύψους 8.017,902,73€. Σημειώνεται ότι συνολικό ποσό 1.453.518,59€ χρεώθηκε σε λογαριασμούς προμηθευτών με τακτοποιητικές δύο (2) λογιστικές εγγραφές. Περαιτέρω, η οντότητα έλαβε συνολικά επιταγές εισπρακτέες από πελάτες ύψους 934.704,84€ εκ των οποίων επιταγές ποσού ύψους 388.660,62€ μεταβιβάζονται στην συναλλακτικά ανύπαρκτη προμηθεύτρια οντότητα και επιταγές ύψους 209.921,21€ στην συναλλακτικά ανύπαρκτη Στις τράπεζες μεταβιβάζονται προς είσπραξη επιταγές ποσού 159.489,79€.
12. Στην πλειοψηφία των εκδοθέντων Τιμολογίων - Δελτίων Αποστολής από την ελεγχόμενη, αναγράφεται στο πεδίο "Αρ. Οχήματος" το με αριθμό κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ., με το οποίο εκτελούνται μεταφορές αγαθών και υλικών προς τους πελάτες της. Το εν λόγω Φ.Ι.Χ. δεν ανήκει στην ελεγχόμενη, αλλά είναι ιδιοκτησίας της οντότητας "....." με Α.Φ.Μ. - η οποία φέρεται να είναι πελάτης της ελεγχόμενης. Το γεγονός αυτό διαψεύδεται από την όπως προκύπτει από σχετικό έγγραφο που απέστειλε στην Υπηρεσία μας.
13. Η οντότητα φέρεται να προμηθεύει τεράστιες ποσότητες αδρανών υλικών (σκύρου) και χαλίκι 3 Α ήτοι α) προμήθεια σκύρου 1.000 m³ και 3 Α 2.500 m³ και β) προμήθεια σκύρου 1.500 m³, με δύο Δελτία αποστολής - Τιμολόγια σε έναν πελάτη της, με το προαναφερόμενο Φ.Ι.Χ. με ωφέλιμο βάρος 36 τόνους. Οι συγκεκριμένες μεταφορές είναι φύσει αδύνατο να έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς η μεταφερόμενη ποσότητα και ο όγκος της υπερβαίνει το ωφέλιμο φορτίο του Φ.Ι.Χ..
14. Η ελεγχόμενη, ενώ φέρεται να προμηθεύει το έτος 2018 πελάτη της με 8.000 τ.μ. συνθετικού χλοοτάπητα ποδοσφαιρικού γηπέδου, δεν εμφανίζει αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές, δεδομένου ότι το είδος αυτό δεν παράγεται στην ελληνική επικράτεια.
15. Από έρευνα - προκαταρκτική εξέτασης που διενεργήθηκε από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας, διαπιστώθηκε ότι τόσο ο της ελεγχόμενης κ., όσο και ο αυτής κ. κατείχαν και χρησιμοποιούσαν πλαστές Κυπριακές ταυτότητες.».

Επειδή, περαιτέρω, δεν διενεργήθηκε έλεγχος στη λήπτρια ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, καθόσον αυτή δεν επέδειξε τα βιβλία και τα στοιχεία της, ενώ τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 131.600,00€ έκδοσης της οντότητας «.....» έχουν καταχωρηθεί στις υποβληθείσες από τον ίδιο τον προσφεύγοντα συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών (Μ.Υ.Φ.) του έτους 2018.

Επειδή, κατά το στάδιο του έλεγχου, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της οντότητας «.....», τα οποία έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018, ούτε τα παραστατικά εξόφλησης των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων, ούτε αντίγραφα συμβάσεων και οποιοδήποτε στοιχείο αποδεικνύει τη διενέργεια των συναλλαγών αυτών με τη συγκεκριμένη εκδότρια επιχείρηση και το ύψος αυτών, ενώ, με την κρινόμενη

ενδικοφανή του προσφυγή, επισύναψε, ενδεικτικά, δυο (2) φορολογικά στοιχεία, και πιο συγκεκριμένα τα με αριθμούς /30-06-2018 και /15-11-2018 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, που εξέδωσε η εταιρεία «.....» προς την ατομική του επιχείρηση και μια (1) σύμβαση με ημερομηνία έναρξης την 01-03-2019 μεταξύ της ατομικής του επιχείρησης και της εκδότριας εταιρείας, χωρίς θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Επιπλέον, δεν προκύπτει καμία σχέση ανάμεσα στην περιγραφή των τιμολογίων και το είδος των έργων που έχουν συμφωνηθεί να εκτελεστούν με βάση την επισυναφθείσα σύμβαση μεταξύ της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και της εκδότριας εταιρείας.

Επειδή, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) απέδειξαν ότι η εκδότρια οντότητα είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με πελάτη την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος ως έχων το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣτΕ 1404/2015, ΣτΕ 1238/2018 κ.λπ.), και, κατά συνέπεια, τα δέκα (10) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας 131.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 31.584,00€, ήτοι συνολικής αξίας 163.184,00€ έκδοσης της οντότητας «.....» με Α.Φ.Μ. τα οποία ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης το φορολογικό έτος 2018 (ήτοι τη φορολογική περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2018) ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και, ως εκ τούτου, η συνολική καθαρή αξία αυτών (ύψους 131.600,00€), αφενός, ορθώς προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα χρήσης του φορολογικού έτους 2018 και, αφετέρου, ορθώς αφαιρέθηκε από τις φορολογητέες εισροές της φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018, καθώς η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν νομιμοποιείται να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος στις συγκεκριμένες εικονικές στο σύνολό τους συναλλαγές ποσού Φ.Π.Α. (ύψους 31.584,00€).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, από τη συνολική εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτή, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις φερόμενες στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία συναλλαγές. Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο τους τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, αφού εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, επιπλέον, βάσει των ανωτέρω, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι σε περιπτώσεις, όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο προσφεύγων οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, εν προκειμένω, η εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων με την επωνυμία «.....» και με Α.Φ.Μ. ήταν φορολογικώς υπαρκτή πλην όμως

συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και, ως εκ τούτου, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής για ανύπαρκτες συναλλαγές. Επιπλέον, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτή ούτε κατά τη λήψη των επίμαχων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων.

Επειδή, ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα καλοπιστίας του λήπτη, δεδομένου του γεγονότος ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 1184/2010, 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013) και, συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 13-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και, ως εκ τούτου, 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 **14-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση α)** της με αριθμό/13-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 και β) της με αριθμό/13-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018 (Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018)

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Χρεωστικό ποσό φόρου	53.226,57€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας	26.613,29€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	10.471,78€
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	90.311,64€

(ως η με αριθμό/13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

- Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου Φ.Π.Α.	31.584,00€
----------------------	------------

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας	15.792,00€
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	47.376,00€

(ως η με αριθμό/13-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.