



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/05/2023

Αριθμός απόφασης: 364

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 αριθ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, ασκούντος ατομική επιχείρηση, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της υπ' αριθ. /29.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. /29.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, και γ) της υπ' αριθ. /29.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής

Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Την με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2023/26.01.2023 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/20.04.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας.

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

Επί της από 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή υπηρεσιών υπαίθριου χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, 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:

- I. Με την υπ' αριθ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 82.602,23 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 41.301,12 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 15.271,45 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή 139.174,80 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ΚΦΔ.
- II. Με την υπ' αριθ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 37.707,50 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 18.853,75 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 6.304,36 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή 62.865,61 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ΚΦΔ.
- III. Με την υπ' αριθ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 15.120,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 7.560,00 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή 22.680,00 ευρώ**, πλέον διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση 8.653,25 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου 31.333,25 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 29/12/2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ./19.09.2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ΕΛ.ΚΕ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν:

α) το με αριθ. πρωτ. ΕΞ/2022 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση: «.....», ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ανωτέρω επιχείρηση για τα φορολογικά έτη 2014-2016, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία

εξέδωσε χίλια εβδομήντα (1.070) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 2.591.604,29 ευρώ και ότι ανάμεσα στους λήπτες για τη χρήση 2016, ήταν και ο προσφεύγων

β) το υπ' αριθ. πρωτ. /23.05.2022 έγγραφο διαβίβασης υπόθεσης της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας λόγω αρμοδιότητας το με αριθ. πρωτ. /04.05.2022 Διαβιβαστικό της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών με συνημμένη την από 04/05/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 και του ν.4308/2014 που διενήργησε για την οντότητα «.....» με ΑΦΜ Σύμφωνα με τα ανωτέρω, μεταξύ των οντοτήτων που είχε συναλλαγές ο ήταν και ο προσφεύγων, στον οποίο εξέδωσε φορολογικά στοιχεία το 2016, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής και

γ) το υπ' αριθ. πρωτ. /01.07.2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες, σύμφωνα με το οποίο υπήρχαν ενδείξεις για τη λειτουργία κυκλώματος, όπου χρησιμοποιήθηκαν επιχειρήσεις χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα, με μοναδικό σκοπό την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων προκειμένου με διαδοχικές τιμολογήσεις να ωφεληθούν από την ιδιοποίηση του αναλογούντος ΦΠΑ και την αποφυγή καταβολής του φόρου εισοδήματος. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι άτομα είτε με ποινικό παρελθόν, είτε με χαμηλό εισόδημα, άνευ προηγούμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας, προβαίνουν στην έναρξη ή επανέναρξη ατομικών επιχειρήσεων με αντικείμενο την εμπορία χρυσού, λαμβάνοντας από την εταιρεία «.....» (ΑΦΜ ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ), υψηλά χρηματικά ποσά, που δεν συνάδουν με το προηγούμενο οικονομικό τους προφίλ, με πρόσχημα την "πολυποίκιλη" επιχειρηματική του δραστηριότητα. Μεταξύ των υπό διερεύνηση συναλλαγών όπως αναφέρει, είναι και αυτές με εκδότη τον με ΑΦΜ, ο οποίος προκύπτει ότι για τη χρήση 2016 εξέδωσε, μεταξύ άλλων, τιμολόγια με λήπτη τον

Κατόπιν των ανωτέρω, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, δυνάμει της υπ' αριθ. /19.09.2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του, διενήργησε έλεγχο, εξέδωσε και κοινοποίησε νόμιμα στον προσφεύγοντα το με αριθ. /2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση, με τους συνημμένους σε αυτό Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων & Προστίμων προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων ο προσφεύγων υπέβαλε εγγράφως τις αντιρρήσεις του με τα αριθ. πρωτ. /23.12.2022 και /28.12.2022 υπομνήματα, οι οποίες κατόπιν αξιολόγησής τους δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και κατόπιν αξιοποίησης των ανωτέρω πληροφορικών Δελτίων και εκθέσεων, διαπιστώθηκαν τα εξής:

➤ Χρήση 2016

α) Ο προσφεύγων έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής:

Εκδότης	Φορολ. Στοιχεία (αριθ.)	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)	Σύνολο (€)
.....	1	37.200,00	8.556,00	45.756,00
.....	2	63.000,00	15.120,00	78.120,00
ΣΥΝΟΛΟ	3	100.200,00	23.676,00	123.876,00

β) Για τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την οντότητα ο έλεγχος τις εξαιρεί από τις εκπιπόμενες δαπάνες και περιορίζει τις διαφορές στη φορολογία εισοδήματος, καθώς δεν

εκπληρώνονται οι προϋποθέσεις βάσει των άρθρων: 3,5,8,9,11 και 15 ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τα άρθρα 22 και 23 ν. 4172/2013:

.....	2	110.150,00	26.267,50	136.417,50
-------	---	------------	-----------	------------

➤ Χρήση 2017

Για τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από τις δύο οντότητες και κατά το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος τις εξαιρεί από τις εκπιπόμενες δαπάνες και περιορίζει τις διαφορές στη φορολογία εισοδήματος, καθώς δεν εκπληρώνονται οι προϋποθέσεις βάσει των άρθρων: 3,5,8,9,11 και 15 ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τα άρθρα 22 και 23 ν. 4172/2013:

ΧΡΗΣΗ	Εκδότης	Φορολ. (αριθ.)	Στοιχεία	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)	Σύνολο (€)
2017	2		21.350,00	5.124,00	26.474,00
	2		78.000,00	18.720,00	96.720,00
ΣΥΝΟΛΟ		4		99.350,00	23.844,00	123.194,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Οι επιχειρήσεις «.....» και «.....» δεν ήταν φορολογικά ανύπαρκτες καθώς είχαν κάνει νόμιμη έναρξη επιτηδεύματος, νόμιμα ΑΦΜ στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και εφέρετο επί έτη νομίμως εμπορευόμενες. Τα φύλλα ελέγχου που εξέδωσαν τα αρμόδια όργανα εδράζονται αποκλειστικά στα δελτία πληροφοριών άλλων υπηρεσιών με αποτέλεσμα να αναφέρονται γενικόλογες, επιπόλαιες και συμπερασματικές εκτιμήσεις που καθιστούν την τελική ελεγκτική τους κρίση καταφανώς ατεκμηρίωτη και ήκιστα πειστική. Σε κάθε περίπτωση ακόμη και εάν οι πωλητές ενεργούσαν ως παρένθετα πρόσωπα τρίτου, υποκρυπτόμενου επιχειρηματία, τούτου ήταν άγνωστον στον ίδιο που ενήργησε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη και διενήργησε τις πληρωμές σύμφωνα με τα οριζόμενα από το νόμο. Η Φορολογική Αρχή φέρει το αποδεικτικό βάρος της αμφισβητήσεως συναλλαγής. Η οικεία έκθεση ελέγχου είναι αόριστη, ιδίως ως προς το σημείο της καλής του πίστης, η δε αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής, γεγονός που καθιστά την πράξη της φορολογικής αρχής νομικώς πλημμελή και συνεπώς ακυρωτέα.
2. Μη νόμιμη η απόρριψη των δαπανών του αναφορικά με τους επιτηδευματίες «.....», εννέα φορολογικών στοιχείων, και «.....», δύο φορολογικών στοιχείων, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του & στις δηλώσεις του, έχουν καταχωρηθεί στις καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, έχουν πραγματοποιηθεί τα έργα (δεν αμφισβητούνται από την φορολογική αρχή) και πληρώθηκαν με όσα ο νόμος ορίζει με επιταγές και καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς. Οι δαπάνες είναι παραγωγικές και νόμιμα εκπεστές. Ως προς την απόρριψη των δαπανών οι εκθέσεις ελέγχου είναι αόριστες. Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου, νομικώς, πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
3. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας – παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – κατάχρηση εξουσίας – ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων, δια της πληρεξούσιας δικηγόρου του, κατέθεσε με ηλεκτρονική αλληλογραφία στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/20.04.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο όπως αναφέρει προσκομίζει στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς του και συγκεκριμένα: α) άδεια κυκλοφορίας φορτηγού του σε αντίκρουση του ισχυρισμού του ελέγχου ότι δεν είχε φορτηγά για να μεταφέρει την ασφαλτο και άλλα υλικά, β) φωτογραφίες της ασφαλτόστρωσης και των πινακίδων που ισχυρίζεται ότι έφτιαξε ο για τα πάρκινγκ καθώς και των ζημιών που προκάλεσε η κακοκαιρία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. 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.

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».

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 συναλασσόμενους 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.**

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε του ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«**ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. 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 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 ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικότεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

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, 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 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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.»

Περαιτέρω στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...]»

Επειδή, επίσης 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 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 καθεαυτή 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 καταστρατηγήσεων. 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 έκπτωσης 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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, συνεπεία των υπ' αριθ. /2021 &/2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο ανταλλακτικών και εξαρτημάτων μηχανοκίνητων οχημάτων, για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016.

Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 προς διάφορες επιχειρήσεις είναι εικονικά, συγκεκριμένα επρόκειτο για χίλια εβδομήντα (1.070) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.591.604,29 ευρώ.

Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 30.08.2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012, ν.4174/2013 και ν.4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Απτικής, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ανωτέρω οντότητα κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους καθότι διαπιστώθηκε κατά βάση ότι η ως άνω εκδότρια δεν είχε την δυνατότητα να προβεί στις προαναφερθείσες συναλλαγές από την πλευρά της διότι αφενός δεν είχε τις απαιτούμενες εγκαταστάσεις και αφετέρου οι αγορές και δαπάνες της προέρχονταν επίσης από εικονικούς προμηθευτές συγκεκριμένα από τον έλεγχο στον εκδότη διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Η οντότητα «.....» δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα της. Κανείς από του περίοικους και την επιχείρηση που δραστηριοποιείται απέναντι από την ελεγχόμενη (πλυντήριο - λιπαντήριο αυτοκινήτων) δεν έχουν αντιληφθεί οποιαδήποτε επαγγελματική δραστηριότητα από την έναρξή της.
- Η ελεγχόμενη δεν είχε πραγματικές αγορές για τα έτη 2014-2016: α) Το με αριθμ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ 2020 ΕΜΠ/26-10-2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Ανάπτυξης Τελωνειακών, Ελεγκτικών και Επιχειρησιακών Εφαρμογών (Δ.Α.Τ.Ε.) μας πληροφορεί ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών, εξαγωγών και διαμετακόμισης για την ελεγχόμενη, σε απάντηση του με αριθμ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. 2020/14-10-2020 εγγράφου της Υπηρεσίας μας. β) Από έλεγχο εντός της υπηρεσίας στο σύστημα VIES και TAXIS η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν δηλώνει και δεν δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις/παραδόσεις. γ) Από τον έλεγχο στις Μ.Υ.Φ. (καταστάσεις εξόδων - εγκεκριμένες εγγραφές) η ελεγχόμενη δηλώνει για το 2015 στις καταστάσεις εξόδων δύο (2) συναλλαγές - αγορές, συνολικής καθαρής αξίας 663,00€ και Φ.Π.Α. 152,49€ ενώ για το 2016 δεν δηλώνει αγορές. Τα ίδια δεδομένα προκύπτουν και από τις Μ.Υ.Φ. των αντισυμβαλλομένων. Οι αγορές του 2015 σε καμία περίπτωση δεν καλύπτουν τις πωλήσεις του αντίστοιχου έτους, αφού αυτές βάσει των Μ.Υ.Φ. (εγκεκριμένες - αντισυμβαλλομένων) ανέρχονται σε 2.071.217,43€.
- Το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών - επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.
- Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης για διάθεση των λογιστικών αρχείων στην με αριθμ. /03-06-2020 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων (που θυροκολλήθηκε στην οικία της Διευθύνουσας Συμβούλου) που αφορούσαν τις συναλλαγές της με την καθώς επίσης και στο με αριθμ. /16-6-2020 Σ.Δ.Ε. - Κλήση προς ακρόαση
- Έχει γίνει Αναστολή χρήσης του ΑΦΜ/ΦΠΑ στις 22-08-2018.
- Η ελεγχόμενη δεν απασχολεί προσωπικό. Με το με αριθμ. /06-11-2020 εισερχόμενο έγγραφο του Τμήματος Μητρώων της Διεύθυνσης Ασφάλισης της Γενικής Διεύθυνσης Εισφορών του e-ΕΦΚΑ μας ενημερώνουν ότι η ελεγχόμενη δεν είναι καταχωρημένη ως εργοδότης.
- Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος για τα έτη 2014, 2015, 2017, 2018, 2019, 2020 ενώ για το έτος 2016 έχει υποβάλλει μηδενική δήλωση.

.....

Πόρισμα ελέγχου για την «.....»,

.... Σε τριακόσιες ενενήντα μία (391) περιπτώσεις, εξέδωσε ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες, προς διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 441.042,86 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 100.351,23 ευρώ, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρθρ. 1§1, 8§1,5 και 2 του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 55Α και 66 του Ν.4174/2013.

ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΧΡΗΣΗ 2016

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΦΜ	ΛΗΠΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
.....
.....	37.200,00 €	8.556,00 €	1
.....
ΣΥΝΟΛΑ		441.042,86	100.351,23	391

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση «.....», **ΑΦΜ** ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία κατά το φορολογικό έτος 2016 έλαβε ένα (1) εικονικό, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 37.200,00 ευρώ.

Επειδή, επιπλέον συνεπεία της υπ' αριθ./11.05.2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας της οντότητας, **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων, εργασιών σταθεροποίησης των εδαφών - εκσκαφών & μετακίνησης γαιών - επιχωματώσεων κλπ., για τα διαχειριστικά έτη 2013, 2014, 2015 & 2016.

Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση «.....» **ΑΦΜ**, **εξέδωσε είκοσι τρία (23) εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία προς αντισυμβαλλόμενες οντότητες (πελάτες) συνολικής καθαρής αξίας 1.678.040,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 391.785,50 ευρώ.**

Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 04.05.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 και ν.4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών για την οντότητα «.....», η οποία διαβιβάστηκε στην φορολογική αρχή με το υπ' αριθ. πρωτ./23.05.2022 Διαβιβαστικό της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων για τα διαχειριστικά έτη 2013, 2014, 2015 & 2016 διαπιστώθηκαν τα εξής:

- **Εξέδωσε και καταχώρησε στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία δέκα έξι φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) που αφορούν μισθώσεις μηχανημάτων και φορτηγών σε τρίτους συνολικής καθαρής αξίας 1.467.040,00€ πλέον Φ.Π.Α. 341.435,50€.**
- **Βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία, εκτός των άλλων, α. τέσσερα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) με αιτιολογία (αντισυμβαλλόμενη οντότητα) την XXXXXXXXXX συνολικής καθαρής αξίας 150.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 35.710,00€ όπως αναλυτικά αναγράφουμε στην σελίδα 10 και 11 της παρούσας έκθεσης ελέγχου (Πίνακας Β) β. τρία φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) με αιτιολογία (αντισυμβαλλόμενη οντότητα) XXXXXXXXXX συνολικής καθαρής αξίας 61.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 14.640,00€ όπως αναλυτικά αναγράφουμε στην σελίδα 10 της παρούσας έκθεσης ελέγχου (Πίνακας Β)**
- **Δεν διέθετε μηχανήματα έργων όπως προκύπτει από το αριθ. πρωτ./12.4.2018 έγγραφο του και το αριθ. πρωτ./15.1.2019 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Υποδομών - Γενική Δ/ση Προδιαγραφών Μητρώων και Απαλλοτριώσεων - Δ/ση Ποιότητας και Τυποποίησης - Τμήμα Μητρώου Μ.Ε. & Έγκρισης Τύπων .**
- **Κατείχε δύο μικρά επαγγελματικά αυτοκίνητα . Συγκεκριμένα:**
Το με αριθμό κυκλοφορίας- 1.700 c.c. και μικτό βάρος 1.605 κιλά
Το με αριθμό κυκλοφορίας- 1.896 c.c. και μικτό βάρος 1.770 κιλά
- **Απασχόλησε προσωπικό ως ακολούθως :Τρία (3) άτομα τους μήνες Ιανουάριο - Φεβρουάριο**

για 25 ημέρες εργασίας έκαστος Ένα (1) άτομο (υπάλληλος γραφείου) τους μήνες Αύγουστο – Σεπτέμβριο για 33 ημέρες εργασίας

- Δεν κατείχε επαγγελματική έδρα από 01.01 έως 30.05.2016
- Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι κατείχε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση
- Δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
- Υπέβαλλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Εκτός της ανακρίβειας των φορολογητέων εκροών στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μετέφερε φορολογητέες εισροές 1.567.116,68€ αντί του ορθού 3.977,52€ .
- Στην συντριπτική πλειοψηφία τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σε χρονικά διαστήματα που δεν κατείχε καμία εγκατάσταση και δεν απασχολούσε προσωπικό .

ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

.... Σε βάρος της οντότητας με ΑΦΜ καταλογίζουμε είκοσι τρεις (23) παραβάσεις των άρθρων 1, 2, 5 & 8 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015 επειδή την διαχειριστική περίοδο από 01.01 έως 31.12.2016 εξέδωσε είκοσι τρία εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία προς αντισυμβαλλόμενες οντότητες (πελάτες) συνολικής καθαρής αξίας 1.678.040,00 πλέον Φ.Π.Α. 391.785,50 ευρώ, ως κάτωθι:

ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΧΡΗΣΗ 2016				
ΑΡΙΘΜΟΣ/ΗΜΕΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ - ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ
.....
106/12.10	1250 ΑΣΦΑΛΤΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗ – ΜΕΤΑΦΟΡΑ	50.000,00 €	12.000,00 €	PLANET PARK
107/02.11	1250 ΑΣΦΑΛΤΟΣ ΦΟΡΤΩΣΗ – ΜΕΤΑΦΟΡΑ	13.000,00 €	3.120,00 €	PLANET PARK
.....
ΣΥΝΟΛΑ		1.678.040,00	391.785,50	391

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία κατά το φορολογικό έτος 2016 έλαβε δύο (2) εικονικά ,ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 63.000,00 ευρώ.

Επειδή, περαιτέρω η Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές δραστηριότητες με το υπ' αριθ. πρωτ.:/01.07.2020 Πληροφοριακό Δελτίο ενημερώνει την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ότι:

«Άτομα είτε με ποινικό παρελθόν, είτε με χαμηλό εισόδημα, άνευ προηγουμένης επιχειρηματικής δραστηριότητας, προβαίνουν σε έναρξη ή επανέναρξη ατομικών επιχειρήσεων με αντικείμενο την εμπορία χρυσού, λαμβάνοντας από την εταιρία «.....», ΑΦΜ, ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, υψηλά χρηματικά ποσά, που δεν συνάδουν με το προηγούμενο οικονομικό τους προφίλ, με πρόσχημα την «πολυποίκιλη» επιχειρηματική τους δραστηριότητα.»

Μεταξύ αυτών ο, ΑΦΜ, όπου από την «Κατάσταση Εξόδων Αντισυμβαλλομένων» (κατάσταση πελατών) έτους 2016 προέκυψε πως ο εξέδωσε 92 τιμολόγια συν. ποσού 2.454.229,00 € με κυριότερους πελάτες, μεταξύ άλλων, τον (ΑΦΜ), προς τον οποίο εξέδωσε 7 τιμολόγια συνολικού ποσού 110.150,00.

Επειδή, κατά τον υπό κρίση έλεγχο στον λήπτη προσφεύγοντα και βάσει των στοιχείων που έθεσε υπόψη του ο προσφεύγων για να αποδείξει τις επίμαχες συναλλαγές, (ήτοι ως αναφέρεται στην

οικεία έκθεση ελέγχου στην σελίδα 18-19 ο προσφεύγων έθεσε υπόψη στην φορολογική αρχή τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία και τμηματικές πληρωμές) χωρίς ωστόσο αυτά να συνοδεύονται από συμβάσεις και σχετικά συνοδευτικά έγγραφα ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να επιβεβαιώνει τις περιγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία συναλλαγές ενώ σημειώνεται ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία έχουν όλα εκδοθεί επί πιστώσει και δεν προσκομίσθηκαν από την πλευρά του επίσης κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών (extrait), που να επιβεβαιώνουν τις πληρωμές που επικαλείται. Ειδικότερα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται:

«...»

- Για τις υπό κρίση συναλλαγές δεν προσκομίσθηκαν κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών (extrait), προκαταβολές, συμβάσεις ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να επιβεβαιώνει τις περιγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία συναλλαγές.
- Για τις οντότητες: «.....» και «.....», δεν προκύπτουν από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας συμβάσεις της παραγράφου 16 άρθρου 8 ν.1882/90.
- Τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που παραμένουν μετά τις φερόμενες εξοφλήσεις, είναι 45.940,00 ευρώ για τον και 142.851,50 ευρώ για τον
- Όσον αφορά τον, τα ΤΠΥ που έχουν εκδοθεί και στην περιγραφή αναφέρουν μεταφορά για εξαιρετικά μεγάλες ποσότητες υλικών (άσφαλτος) δεν συνοδεύονται από τα αντίστοιχα Δελτία Αποστολής και τα μεταφορικά μέσα που χρησιμοποιήθηκαν....».

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου ως προς τους εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, και κατόπιν του υπό κρίση ελέγχου που διενεργήθηκε στον λήπτη προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τελικώς τα κάτωθι:

➤ Χρήση 2016

α) Ο προσφεύγων έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των ίδιων ανωτέρω συνδυασμένων διατάξεων :

Εκδότης	Φορολ. Στοιχεία (αριθ.)	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)	Σύνολο (€)
.....	1	37.200,00	8.556,00	45.756,00
.....	2	63.000,00	15.120,00	78.120,00
ΣΥΝΟΛΟ	3	100.200,00	23.676,00	123.876,00

Τα ως άνω στοιχεία δεν αναγνωρίσθηκαν προς έκπτωση ούτε στο εισόδημα ούτε και στο ΦΠΑ.

β) Για τον εκδότη, δεδομένου ότι δεν έχουν περιέλθει στοιχεία από φορολογικούς ελέγχους που να ενημερώνουν για την επιχειρηματική του υπόσταση και την ενδεχόμενη εικονικότητα των συναλλαγών που φέρεται να πραγματοποιήσει κατά το κρίση έτος. για τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την εν λόγω οντότητα, ο έλεγχος τις εξαιρεί από τις εκπιπτόμενες δαπάνες και περιορίζει τις διαφορές στη φορολογία εισοδήματος, καθώς δεν εκπληρώνονται οι προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 ν. 4172/2013 και ειδικότερα της εξόφλησης αυτών ως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα για την αξία των παρακάτω :

.....	7 (ως σελίδα 18 οικείας έκθεσης ελέγχου)	110.150,00
-------	---	-------------------

➤ Χρήση 2017

Για τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από τις δύο οντότητες και κατά το φορολογικό έτος 2017, δεδομένου ότι δεν έχουν περιέλθει στοιχεία από φορολογικούς ελέγχους που να ενημερώνουν για την επιχειρηματική τους υπόσταση και την ενδεχόμενη εικονικότητα

των συναλλαγών που φέρεται να πραγματοποιήσαν κατά το κρίση έτος, ομοίως ο έλεγχος τις εξαιρεί από τις εκπιπτόμενες δαπάνες και περιορίζει τις διαφορές στη φορολογία εισοδήματος, καθώς δεν εκπληρώνονται οι προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 ν. 4172/2013 και ειδικότερα της εξόφλησης αυτών, ως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ:

ΧΡΗΣΗ	Εκδότης	Φορολ. (αριθ.)	Στοιχεία	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)	Σύνολο (€)
2017	2		21.350,00	5.124,00	26.474,00
	2		78.000,00	18.720,00	96.720,00
ΣΥΝΟΛΟ		4		99.350,00	23.844,00	123.194,00

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ /20.04.2023 συμπληρωματικό υπόμνημά του προσκόμισε φωτογραφίες των έργων που ισχυρίζεται ότι εκτελέστηκαν στους χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων, οι οποίες όμως δεν αποτελούν στοιχεία ικανά να αποδείξουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών κατά τον κρίσιμο χρόνο έκδοσης των υπό κρίση στοιχείων και από τους συγκεκριμένους εκδότες.

Επειδή, όσον αφορά το προσκομισθέν από τον προσφεύγοντα με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα αντίγραφο άδειας του με αριθ. κυκλοφορίας φορτηγού ιδιοκτησίας της εταιρείας «.....», που όπως ισχυρίζεται χρησιμοποιήθηκε για την μεταφορά της ασφάλτου και άλλων υλικών, αυτή δεν συσχετίζεται με τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόσεως καθώς δεν αναγράφεται στα στοιχεία αυτά ο αριθμός κυκλοφορίας του ως άνω φορτηγού.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντος, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως σκοπό εκ μέρους του προσφεύγοντος την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την αποφυγή των φορολογικών του υποχρεώσεων.

Κατόπιν των διαπιστωθεισών παραβάσεων περί λήψης εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2016 και των σχετικών λογιστικών διαφορών για το 2016 και 2017, ο υπό κρίση έλεγχος αναμόρφωσε τα αποτελέσματα όπως αυτά είχαν προσδιορισθεί με τις υποβληθείσες από τον προσφεύγοντα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις και την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Σ.Τ.Ε δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

Ο προσφεύγων τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ως προς τις διαπιστώσεις των ελέγχων για εικονικότητα συναλλαγών, επικαλείται την πραγματοποίηση αυτών και την καλή του πίστη, και συνεπώς την δυνατότητα αναγνώρισης των ως άνω δαπανών τόσο στο εισόδημα όσο και στο ΦΠΑ, ωστόσο, 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, ο προσφεύγων τόσο κατά τη διενέργεια του ελέγχου όσο και κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς, δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των κριθέντων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων,

συναλλαγών ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους δεδομένου ότι προέρχονται από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στους υπό κρίση καταλογισμούς φόρων και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου τυγχάνουν απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 29/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν.4172/2013 & ν.4987/2022) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000 & ν.4987/2022) καθώς και των συνημμένων σε αυτές του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, **με ΑΦΜ**, κατοίκου, ασκούντος ατομική επιχείρηση, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της υπ' αριθ. /29.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ. /29.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, και γ) της υπ' αριθ. /29.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016.

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

Φορολογικό έτος 2016

- **Φορολογία Εισοδήματος**

Υπ' αριθ. /29-12-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Σύνολο προς καταβολή: 139.174,80 €

- **Φ.Π.Α.**

Υπ' αριθ. /29-12-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Σύνολο προς καταβολή: 31.333,25 €

Φορολογικό έτος 2017

• **Φορολογία Εισοδήματος**

Υπ' αριθ./29-12-2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Σύνολο προς καταβολή: 62.865,61 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
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.