



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα : 22.05.24

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:1579

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου- Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : ΤΚ: 104 40

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 24.01.2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην αριθμός, ΤΚ κατά των υπ' αριθ:/27-12-2023 και/27-12-2023 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αριθ./27-12-2023 και/27-12-2023 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1.1.2017 - 31.12.2017 και 1.1.2018 - 31.12.2018 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής καθώς και τις από 27.12.23 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 του ιδίου Προϊσταμένου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται την ακύρωση ή την τροποποίηση

6. Το υπ' αριθ. πρωτ./25.01.24 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας το οποίο κατατέθηκε στην Φορολογική Αρχή και στην συνέχεια διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας με το υπ' αριθ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ 30.01.24 έγγραφό της.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α 1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ:, νομίμως εκπροσωπού-μενης η οποία υπεβλήθη 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:

Η ΥΕΔΔΕ Αττικής (ΤΜΗΜΑ Δ1 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ της Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΜΙΑΣ) με το υπ' αρθ' πρωτ. ΕΜΠ/11-7-2022 «Πληροφοριακό Δελτίο» απέστειλε στον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής την από 29.11.2021 «ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΕΡΕΥΝΑΣ» αυτής που αφορά την ελεγχθείσα απ' αυτήν εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων τα οποία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής σε διάφορους πελάτες της, μεταξύ των οποίων ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία έλαβε καταχώρηση: Για το φορολογικό έτος **2017**, 195 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **384.590,00€** πλέον ΦΠΑ **92.301,60€** και για το φορολογικό έτος 2018, 221 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **428.830,00€** πλέον ΦΠΑ **102.919,20€**.

Στην συνέχεια ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εξέδωσε την με αριθμό/...../25.4.2023 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ βάσει της οποίας πραγματοποιήθηκε μερικός έλεγχος και διαπιστώθηκαν ανά φορολογία και φορολογία τα εξής:

A. Φορολογία εισοδήματος

Η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα αποτελέσματα ανά φορολογικό έτος λογιστικά, με την προσθήκη στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών της αξίας των εικονικών τιμολογίων που έλαβε από την εταιρεία Μον. ΕΠΕ, ύψους **384.590€** και **428.830€** για τα φορολογικά έτη **2017** και **2018** αντίστοιχα.

B. Φ.Π.Α

Δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), λόγω της λήψης των προαναφερθέντων εικονικών στοιχείων και ειδικότερα:

Για το φορολ. έτος **2017** εισροές ύψους **381.190€** και φόρος εισροών ύψους **92.301,60€**.

Για το φορολ. έτος **2018** εισροές ύψους **428.830€** και φόρος εισροών ύψους **102.919,20€**.

Μετά τα ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε στην προσφεύγουσα εταιρεία τα κατωτέρω ποσά:

<u>α/α</u>	Αριθμός – Ημερ/νια πράξης	Φορολ. έτος	Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρ. 58, 58Α ΚΦΔ	Σύνολο καταλογισμού
<u>1</u>	/27.12.23	2017	Φόρου εισοδήματος	384.590,00	111531,10	55765,55	167296,65
<u>2</u>	/27.12.23	2017	ΦΠΑ	384.590,00	92.301,60	46.150,80	138.452,40
<u>3</u>	/27.12.23	2018	Φόρου εισοδήματος	428.830,00	124.360,70	62.180,35	186.541,05
<u>4</u>	/27.12.23 ₁	2018	ΦΠΑ	428.830,00	135.019,20	67.509,60	202.528,80

¹ Σημειώνεται ότι στην υπ' αριθ./27-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του έτους 2018, η ελεγκτική αρχή μείωσε το φόρο εισροών από αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας, κατά 135.019,20€, ήτοι ποσό μεγαλύτερο από τον ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών στοιχείων ύψους 102.919,20€. Δεδομένου όμως ότι διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω διαφορά ύψους 32.100€ οφείλεται σε εκ παραδρομής καταλογισμό, το ποσό αυτό θα ληφθεί υπόψη στην οριστική φορολογική υποχρέωση στο τέλος της παρούσας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι η κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών είναι παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **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. [...]**».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων

δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου» με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα 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» και με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου κώδικα ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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 «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε εργασίες και αγορές απολύτως πραγματικές, πλην όμως από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους, για τους παρακάτω λόγους:

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ

Η ανωτέρω εκδότρια εταιρεία κρίθηκε για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018 ως συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς και όπως προκύπτει από την από την από 29.11.2021 «ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΕΡΕΥΝΑΣ» της ΥΕΔΔΕ Αττικής (ΤΜΗΜΑ Δ1 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ της Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΜΙΑΣ) που αφορά την ανωτέρω εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων :

1) Δεν έχει πραγματοποιήσει από της ενάρξεώς αυτής έως και σήμερα, οποιαδήποτε απασχόληση εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, με οποιαδήποτε μορφή ασφάλισης ή σχέση εργασίας και για οποιοδήποτε βαθμό ειδίκευσης αυτού (είτε ανειδίκευτης εργασίας είτε ειδικευμένης εργασίας συγκεκριμένων δεξιοτήτων), όπως προέκυψε από την διενεργηθείσα αλληλογραφία με το αρμόδιο Υποκατάστημα του Ε.Φ.Κ.Α Αττικής

2) Δεν εδρεύει πλέον στην δηλωθείσα διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης (φορολογική έδρα) επί της οδού, δεν έχει προβεί σε μεταφορά έδρας αλλά δεν έχει κάνει και διακοπή εργασιών.

3) Εμφανίζεται να προβαίνει σε πλήθος μεταφορών, χωρίς όμως να εμφανίζει και την αντίστοιχη υλικοτεχνική υποδομή. Συγκεκριμένα φέρεται να μην διαθέτει καθόλου, ιδιόκτητα ή μισθωμένα μεταφορικά μέσα, τεχνικές εγκαταστάσεις, μηχανήματα και πάσης φύσεως εξοπλισμό, απαιτούμενα σε κάθε περίπτωση για την πραγματική άσκηση δραστηριότητας. Εμφανίζεται να

μην διαθέτει κανένα φορτηγό όχημα , είτε κατά κυριότητα ή έστω κατά χρήση, δυνάμει του οποίου θα μπορούσε η οντότητα να διενεργεί πράξεις , μεταφοράς και διαμεταφοράς εμπορευμάτων, τόσο για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων.

4) Από τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων εξόδων (ΜΥΦ), δεν προκύπτει οποιαδήποτε τυχόν καταβολή ποσού στα πλαίσια επαγγελματικής μίσθωσης, χρηματοδοτικής μίσθωσης πάσης φύσεως εξοπλισμού (leasing) ή εξόδου μεταφορών.

5) Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων (βιβλία, φορολογικά στοιχεία, πληροφορίες) που της απηύθυνε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λαμίας και ουδέποτε προσκόμισε τα τηρούμενα από την πλευρά της λογιστικά αρχεία

6) Αν και υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις για τις ελεγχόμενες περιόδους, τα ποσά των οποίων συμφωνούν απόλυτα με τα ποσά που έχει συμπεριλάβει η προσφεύγουσα οντότητα στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις, υπέβαλε **μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους**, εκτός αυτής της 11^{ης} του έτους 2017 με την οποία δηλώνει φορολογητέες εκροές ποσού 158.965,80€ και φορολογητέες εισροές 160.785,23€ με προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 1.688,34€.

7) Αν και από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με την υπό κρίση προσφυγή προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν δρομολόγια εντός και εκτός Ελλάδος χρησιμοποιώντας ελληνικές και αλλοδαπές νταλίκες εν τούτοις η εκδότρια εταιρεία **δεν εμφανίζει ποσά στην παροχή υπηρεσιών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων.**

Επειδή η προσφεύγουσα οντότητα στις σελίδες 130 – 144 της υπό κρίση προσφυγής , υποβάλλει σχετικούς πίνακες στους οποίους αναφέρεται ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων της εκδότριας των υπό κρίση στοιχείων , είτε με επιταγές εκδόσεως εις διαταγήν της εκδότριας εταιρείας είτε με επιταγές εκδόσεως εις διαταγήν της Εταιρείας μας, τις οποίες στη συνέχεια δι’ οπισθογραφήσεως μεταβίβασε στην εκδότρια εταιρεία, είτε με τραπεζικά εμβάσματα στον υπ’ αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης , δικαιούχος του οποίου είναι η εκδότρια εταιρεία.

Επειδή η προσφεύγουσα οντότητα υπέβαλε χειρόγραφα στην Φορολογική Αρχή το υπ’ αριθ. πρωτ./25.01.24 συμπληρωματικό υπόμνημα το οποίο στην συνέχεια διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας με το υπ’ αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ 30.01.24 έγγραφό της, προσκομίζοντας με αυτό το σύνολο των φορολογικών στοιχείων, των τραπεζικών παραστατικών και των αντίστοιχων αποδείξεων εισπράξεως και πληρωμής, που καταγράφονται και αναφέρονται στους προαναφερθέντες πίνακες και την καρτέλα του λογαριασμού 53.94 και των λογαριασμών 3803000001, 3803000002 και 3803000003

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, αναφορικά με την πραγματοποίηση των συναλλαγών δεδομένης της τραπεζικής εξοφλήσεως των επίμαχων τιμολογίων δεν είναι αρκετός από μόνος του για να αποδείξει ότι όντως οι μεταφορές πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια οντότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τη στιγμή μάλιστα που έχει αποδειχθεί αδιαμφισβήτητα η συναλλακτική ανυπαρξία αυτής.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την ανωτέρω επιχείρηση , ούτε προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν.

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής) απέδειξαν ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές (διαμεταφορές αγαθών) για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έχουν κριθεί τα ακόλουθα:

Με τη **ΣτΕ 116/2013**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012**, **ΣτΕ 1498/2011**, **ΣτΕ 3528/2011**, **ΣτΕ 1184/2010**), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. **ΣτΕ 1184/2010**, **ΣτΕ 1126/2010**), Με τη **ΣτΕ 1404/2015**, «[...] Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της 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 [...]»,

Με τη **ΣτΕ 1238/2018**, « [...] επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (**ΣτΕ 394/2013**, **ΣτΕ 4328/2013**, **ΣτΕ 4570/2014**, **ΣτΕ 4269/ 2014**, **1405**, **3336-40**, **ΣτΕ 3347/2015**, **ΣτΕ 3399/2015**, **ΣτΕ 336/2018**) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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 την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον

επιτηδεύματία 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 στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια για τον έλεγχο υπηρεσία, παραθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπ' όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων οι οποίες προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης, και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται και σύμφωνα με το σύνολο των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση ελέγχου, διαπίστωσε βάσιμα, αποδεκτά και πλήρως αιτιολογημένα, ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα εταιρεία**, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, **δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών** (ΣτΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.), περαιτέρω δε και καθώς αποδείχθηκε η ανυπαρξία των υπό κρίση συναλλαγών, **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων και συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας απορριπτέοι ως αβάσιμοι**.

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Επειδή, όπως προκύπτει από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο 1/1/2018 – 31/12/2018 η ελεγκτική αρχή καταλόγισε φόρο εισροών ύψους **102.919,20€**, ο οποίος προέρχεται από τη λήψη των εικονικών τιμολογίων που έλαβε, πλην όμως στην Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, εκ παραδρομής έχει υπολογιστεί λανθασμένα ως ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει, ποσό 135.019,20€. Συνεπώς, δεδομένου ότι διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω διαφορά ύψους **32.100€ οφείλεται σε εκ παραδρομής καταλογισμό**, βάσει των αρχών της χρηστής διοίκησης, προβαίνουμε με την παρούσα Απόφαση στην τροποποίηση της πράξης ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ Φ.Π.Α 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	1.175.136,20€	1.175.136,20€	1.175.136,20€	
Αξία φορολογητέων Εισροών	1.109.427,72€	680.597,72€	680.597,72€	428.830,00€
Φόρος Εκροών	282.032,70€	282.032,70€	282.032,70€	
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	282.032,70€	147.013,50€	179.113,50€	102.919,20€
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		135.019,20€	102.919,20€	102.919,20€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%		67.509,60€	51.459,60€	51.459,60€
Σύνολο για καταβολή	0,00€	202.528,80€	154.378,80€	154.378,80€

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/12/2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 24/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, με:

Α) την επικύρωση των υπ' αριθ:/27-12-2023 και/27-12-2023 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθ./27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2017 - 31.12.2017, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής

Β) την τροποποίηση της υπ' αριθ. και/27-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2018 - 31.12.2018 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό

α/ α	Αριθμός - Ημερ/νια πράξης	Φορολ. έτος	Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού	Διαφορά φορολογη- τέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρ. 58, 58Α ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
<u>1</u>	/27.12.23	2017	Φόρου εισοδήματος	384.590,00	111531,10	55765,55	167296,65
<u>2</u>	/27.12.23	2017	ΦΠΑ	384.590,00	92.301,60	46.150,80	138.452,40
<u>3</u>	/27.12.23	2018	Φόρου εισοδήματος	428.830,00	124.360,70	62.180,35	186.541,05
<u>4</u>	/27.12.23	2018	ΦΠΑ	428.830,00	102.919,20	51.459,60	154.378,80

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

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

**Η προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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