



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 31-03-2025

Αριθμός απόφασης: 849

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά:

α) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και

β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Α. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ποσού 41.676,86 € πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 20.838,43 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.335,38€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **70.850,67€.**

Β. Με την με υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 20.084,31€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 10.042,15€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **30.126,46€.**

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με ελεγχόμενη την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ίδιου Ελεγκτικού Κέντρου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ με επισυναπτόμενο το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την από έκθεση μερικού ελέγχου ΚΦΔ και ΕΛΠ.

Σύμφωνα με τις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με ελεγχόμενη την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 ζήτησε έλαβε και στη συνέχεια καταχώρησε στα βιβλία της, πέντε (5) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, (αριθ.), κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), και αναγραφόμενο σε αυτά αντικείμενο συναλλαγής την πώληση κλπ, συνολικής καθαρής αξίας 92.615,25€ και αξίας Φ.Π.Α. 22.227,66€, που εκδόθηκαν από την οντότητα, με αντικείμενο δραστηριότηταςκαι έδρα στην

Ο Προϊστάμενος του 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κατά την σύνταξη των άνω οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, έλαβε υπόψη τα πορίσματα της από έκθεσης ελέγχου ΚΦΔ και ΕΛΠ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, με ελεγχόμενη επιχείρηση την οντότητα αντικείμενο δραστηριότητας έδρα στην και υποκρυπτόμενο πρόσωπο, στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με τα στοιχεία της ως άνω οντότητας, τον και διεύθυνση στην

Οι φορολογικές διαφορές προέκυψαν καθώς η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της της δαπάνες που αφορούν στα ως άνω αναφερόμενα εικονικά τιμολόγια με συνέπεια τη μείωση των φορολογητέων κερδών της κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. β του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου νόμου και ακολούθως προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα εν λόγω εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, με ελλιπή και μη εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 65 του Νόμου 4174/2013 και 8,9 του Νόμου 4308/2014 και εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

1) Η οντότητα ήταν πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό, η προσφεύγουσα είχε ελέγξει την φορολογική και συναλλακτική ύπαρξη της με αυτοψία, ενώ δεν αποδείχτηκε με βεβαιότητα η συναλλακτική της ανυπαρξία ή αδυναμία της να παραδώσει με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, έστω και εκτός των πλαισίων της φορολογικής νομιμότητας τα προϊόντα που είχε συμφωνήσει με την προσφεύγουσα. .

2) Οι πωλήσεις που έλαβαν χώρα με τα επίμαχα τιμολόγια ήσαν αληθείς και η ξυλεία μεταπωλήθηκε και ενσωματώθηκε σε συγκεκριμένα πλησιόχρονα έργα, ενώ δεν έγινε απογραφή των παγίων με βάση τα στοιχεία έτους 2018.

3) Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν θα μπορούσε να γνωρίζει ότι η σύμβαση εκτελέστηκε από πρόσωπο άλλο από αυτό της

4) Η προσφεύγουσα κατά την λήψη των επίμαχων τιμολογίων ενήργησε **καλόπιστα** καθώς η συνολική αξία των επίμαχων τιμολογίων εξοφλήθηκε ολοσχερώς, μέσω του τραπεζικού συστήματος, χωρίς η ίδια να έχει την υποχρέωση αλλά και την αντικειμενική δυνατότητα να ελέγξει την περαιτέρω συμπεριφορά, της

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« 5. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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 αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), 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), 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 64) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994) ότι, δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. (στην προκειμένη ωστόσο περίπτωση η έκθεση ελέγχου για τον εκδότη, έχει

συνταχθεί από υπάλληλο της ΥΕΔΔΕ), οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή, εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, εν προκειμένω, στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και επομένως δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Ειδικότερα, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ στην εν λόγω εκδότρια τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στο 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το υπ. αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ με συνημμένη σε αυτό την από Έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της ίδιας υπηρεσίας, για την εν λόγω εκδότρια και για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, διαπιστωθήκαν τα εξής :

- 1) Δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα έδρα στη, όπως αυτό προκύπτει από την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στις από το συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ.
- 2) Δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. Πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ για διάθεση των λογιστικών βιβλίων – αρχείων στον έλεγχο.
- 3) Δεν είχε τις αντίστοιχες αγορές προκειμένου να πραγματοποιήσει το ύψους των πωλήσεων που εμφανίζεται ότι πραγματοποίησε το έτος 2018 (4.610.398,00 ευρώ).
- 4) Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό με ανάλογη εξειδίκευση πλην ενός ανειδίκευτου εργάτη και του υποκρυπτόμενου στην έκδοση εικονικών στοιχείων και πρώην συζύγου της,
- 5) Από τον έλεγχο δεν προκύπτει καμία δαπάνη μετακίνησης ή μεταφοράς των αγαθών (τιμολόγια καυσίμων) μολονότι εμφανίζει μεγάλο όγκο εμπορικών συναλλαγών σε επιχειρήσεις εκτός του νομούόπως στους νομούς:
- 6) Δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των αγαθών που φέρεται να πούλησε η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων καθώς:
 - α) Οι μεταφορές που εμφανίζονται στα Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια εκδόσεως της ίδιας, τα οποία τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου από ελεγχόμενους πελάτες της, με βάση τις αναγραφόμενες σε εν λόγω φορολογικά στοιχεία ώρες παράδοσης ή έναρξης αποστολής, εμφανίζεται να πραγματοποιούνται είτε με το με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό ιδιοκτησίας της ίδιας, με ταυτόχρονη διακίνηση αγαθών προς πώληση, από την έδρα της στην την ίδια ημέρα και σε διαφορετικούς προορισμούς,

β) Στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εμφανίζονται να πραγματοποιήθηκαν διακινήσεις εμπορευμάτων της εν λόγω εκδότριας, με αναγραφόμενο σε αυτά ανύπαρκτο μεταφορικό μέσο και συγκεκριμένα το με αριθμ. κυκλοφορίας

γ) Δεν αναγράφεται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία διακίνησης καθόλου μεταφορικό μέσο, χωρίς η εν λόγω εκδότρια να επιδείξει στον έλεγχο στοιχεία που να τεκμηριώνουν την όλη πορεία της εκάστοτε συναλλαγής.

7) Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου η ίδια ή οι αντισυμβαλλόμενοί αυτής παραστατικά στοιχεία δαπανών διοδίων, εισιτηρίων με πλοία της αντίστοιχης γραμμής και δεν έχουν δηλωθεί στις καταστάσεις ΜΥΦ του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 όπως ίσχυε τέτοιου είδους δαπάνες.

8) Εμφανίζεται να διενεργεί πολλές εργασίες παροχής και πώλησης εμπορευμάτων ταυτόχρονα σε διαφορετικές περιοχές της Ελλάδας με μεγάλη χιλιομετρική απόσταση.

10) Από τον έλεγχο προκύπτει η έκδοση φορολογικών στοιχείων από την εν λόγω εκδότρια με ίδια αρίθμηση στο ίδιο είδος με διαφορετικούς αντισυμβαλλόμενους.

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

10) Σε πολλά φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εν λόγω εκδότρια και που ήλθαν στην διάθεση του ελέγχου, υπάρχουν αλλοιώσεις.

11) Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π., που τηρούσε η εν λόγω εκδότριαγια το χρονικό διάστημα 01/01/2018 – 31/12/2018, προέκυψαν τα εξής:

α) Πραγματοποιούνταν ονομαστικές και ανώνυμες καταθέσεις ποσών από 8.000 ευρώ, έως 86.668 ευρώ κυρίως με μετρητά, για τα οποία στη μεγάλη τους πλειοψηφία γινόταν αναλήψεις ταυτόχρονα με τις καταθέσεις από τον, σύζυγο της ως άνω εκδότριας,

β) Διαπιστώθηκε ότι οι επίμαχες τραπεζικές καταθέσεις έχουν πραγματοποιηθεί σε συγκεκριμένο υποκατάστημα τηςτο οποίο βρίσκεται στην οδό στην πόλη της(κωδικός καταστήματος) ενώ μεγάλο πλήθος των καταθετών είχαν την έδρα τους σε χιλιομετρικά μεγάλη απόσταση. Από τα δικαιολογητικά κατάθεσης προκύπτει ότι, σε πολλές των περιπτώσεων, τις τραπεζικές καταθέσεις τις πραγματοποίησε ο σύζυγος της ως άνω εκδότριας για λογαριασμό των φερόμενων πελατών της τελευταίας,

γ) Το διαθέσιμο υπόλοιπο στους εν λόγω τραπεζικούς λογαριασμούς της εν λόγω εκδότριας παρέμενε σχεδόν πάντα μηδενικό, σε αντίθεση με τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής.

δ) Το κρινόμενο φορολογικό έτος η εν λόγω εκδότρια εξέδωσε 372 στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.600.276,45 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.104.049,29, τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά.

Επειδή, ως προς τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως της οντότητας στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν προκύπτει ότι δεν πραγματοποιήθηκε η φυσική μεταφορά των επίμαχων αγαθών που φέρεται να διακινήθηκαν με βάση τα σχετικά δέκα (10) φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής) που εξέδωσε η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων από την έδρα της (.....) με τόπους προορισμού την όπως αυτά διαλαμβάνονται στο πίνακα της σελ. 8 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, καθώς:

1) Οι επίμαχες μεταφορές πραγματοποιήθηκαν με το με αριθμ. κυκλοφορίας μεταφορικό μέσο, το οποίο είναι ανύπαρκτο καθώς σύμφωνα με το σύστημα TAXIS της ΑΑΔΕ, δεν προκύπτουν στοιχεία ιδιοκτησίας για αυτό.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την προαναφερόμενη (από) έκθεση ελέγχου ΚΦΔ και ΕΛΠ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ (Σελ. 86 και 87), από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα από την εν λόγω υπηρεσία, βάσει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, με την αρ. Έκθεση Κατάσχεσης κατασχέθηκαν:

α) Τα πέντε (5) επίμαχα φορολογικά στοιχεία αξίας (Τιμολόγια) : συνολικής καθαρής αξίας 92.615,25€ και αξίας Φ.Π.Α. 22.227,66€, εκδόσεως

β) Δέκα (10) αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής):εκδόσεως

Σε όλα τα ως άνω Δελτία Αποστολής αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο διακίνησης των διαλαμβανομένων σε αυτά αγαθών το προαναφερόμενο το με αριθμ. κυκλοφορίας μεταφορικό μέσο, όπως άλλωστε αυτό προκύπτει από το σώμα των εν λόγω Δελτία Αποστολής τα οποία βρίσκονται στο φάκελο της κρινόμενης υπόθεσης.

γ) Τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης.

Στην ίδια έκθεση αναφέρεται ότι μετά από την έρευνα που πραγματοποίησε η ως άνω υπηρεσία στο σύστημα TAXIS δεν προκύπτει ΦΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας

2) Σε κάθε περίπτωση, η εκδότρια..... δεν θα μπορούσε να διακινήσει τον όγκο των 40,7 m3 (κυβικών) που αφορά επίμαχες ποσότητες ξυλείας, όπως αυτές περιγράφονται στο με αριθ. Δελτίο Αποστολής που εξέδωσε στην προσφεύγουσα με τόπο φόρτωσης και τόπο προορισμού, με το μοναδικό ΦΙΧ με αριθμό κυκλοφορίαςμάρκας που εμφανίζεται στο σύστημα TAXIS να έχει στην κατοχή της από το έτος 2011 κυβισμού 2874 και μικτού βάρους 2800.

3) Στα με αριθμ. Δελτία Αποστολής που εξέδωσε η εκδότρια στην προσφεύγουσα αναφέρεται αόριστα ως τόπος φόρτωσης και τόπος προορισμού χωρίς να προσδιορίζεται η πλήρης διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά, όπως αυτό ορίζεται στην περ. ε' του άρθρου 9 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), με αποτέλεσμα την αδυναμία ταυτοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, ούτε τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου από την προσφεύγουσα παραστατικά στοιχεία δαπανών διοδίων, εισιτηρίων με πλοία της αντίστοιχης γραμμής.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι τα αγαθά που έλαβε από τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόσεως της στη συνέχεια τα χρησιμοποίησε και τα επανατιμολόγησε σε διάφορα τεχνικά έργα της. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει τα με αριθμ. τιμολόγια εκδόσεως της. Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός της δεν τεκμηριώνεται καθώς η περιγραφή των εργασιών που αναφέρονται στα ως άνω τιμολόγια δεν συσχετίζεται με την περιγραφή των αγαθών που αφορά στα επίμαχα τιμολόγια και τα Δελτία Αποστολής που έλαβε η προσφεύγουσα από την και ούτε η προσφεύγουσα προσκομίζει άλλο έγγραφο (συμφωνητικά / προσφορές).

Επιπλέον, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή προκείμενου να αποδείξει την πραγματοποίηση των τεχνικών της έργων προσκόμισε πλήθος τιμολογίων αγοράς ξυλείας από λοιπούς προμηθευτές της. Συνεπώς οι παρασχεθείσες εργασίες της δύναται να συσχετίζονται με τα τιμολόγια αγοράς των λοιπών προμηθευτών της.

Περαιτέρω σημειώνουμε ότι μεταξύ των τιμολογίων των λοιπών προμηθευτών, η προσφεύγουσα προσκόμισε και εννέα (9) Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης εκδόσεως της νομικής οντότητας

..... με διεύθυνση έδρας στο και αντικείμενο εργασιών το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018. Από την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ (Σελ. 115, 203) προκύπτει ότι, η ως άνω νομική οντότητα έλαβε, το κρινόμενο έτος 2018, από την ίδια εκδότρια εξήντα δύο (62) εικονικά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 2.084.851,40€ και αξίας Φ.Π.Α. 500.364,34€.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία όπως σχετικά συμφωνητικά, (ούτε στο σώμα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων γίνεται σχετική μνεία), αλληλογραφία, προσφορές με την

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95). Συνεπώς, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εξόφληση τον επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης, δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών άλλα ούτε και την καλή πίστη της προσφεύγουσας, ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ για την κίνηση των τραπεζικών Λογαριασμών της εκδότριας

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν διέθετε τις υποδομές και την ειδικότητα για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της λήπτριας ατομικής επιχείρησης του και του φερόμενου ως εκδοτή εταιρειών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013).

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

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά την λήψη των επίμαχων τιμολογίων ενήργησε καλόπιστα, από τ' ανωτέρω προκύπτει ότι 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 ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που η εκδότρια είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει η λήπτρια του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η προσφεύγουσα οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εκδότρια των εικονικών τιμολογίων, ήταν φορολογικός υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και ως εκ τούτου τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο τους και ως προς τη συναλλαγή. Επιπλέον, η προσφεύγουσα που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων.

Επειδή, ως εκ τούτων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές στο σύνολο τους και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει ν' απορριφθεί ως **αβάσιμος**.

Επειδή συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε ως Λογιστική διαφορές τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία **φορολογικού έτους 2018** βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων, φορολογικού έτους 2018.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

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

Α . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	41.676,86€	41.676,86€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	20.838,43€	20.838,43€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	8.335,38€	8.335,38€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	70.850,67€	70.850,67€

(αριθμ. πράξης)

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	20.084,31€	20.084,31€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	10.042,15€	10.042,15€
Σύνολο φόρου για καταβολή	30.126,46€	30.126,46€

(αριθμ. Πράξης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.