



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/4/2025

Αριθμός απόφασης: 987

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4) Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στο κατά: της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2017** και της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ**, φορολογικής περιόδου **1/1 - 31/12/2017** που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5) Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση μερικού ελέγχου.

6) Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 12/11/2024, και μετά τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος**, φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 1.461,14€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 730,57€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **2.191,71€**.
- ✓ Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου **1/1 - 31/12/2017**, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου **Φ.Π.Α.**, ύψους 972,25€ πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 486,13€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **1.458,38€**.

Σύντομο Ιστορικό:

Στην προσφεύγουσα, είχε διενεργηθεί μερικός έλεγχος με βάση την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, συνεπεία του υπ' αριθ. Δελτίου Πληροφοριών και της συνημμένης σε αυτό από έκθεσης ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με την οποία, η εταιρεία εξέδωσε προς την προσφεύγουσα το έτος **2017**, τρία (3) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **5.038,10€** πλέον ΦΠΑ, τα οποία είναι **εικονικά** καθόσον αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2017, προέβη στη λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων, της καταλογίστηκε ο αναλογούν φόρος εισοδήματος και ΦΠΑ με τις από και αριθ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** και **ΦΠΑ** αντίστοιχα που εξέδωσε ο ίδιος προϊστάμενος της ελεγκτικής Αρχής και στη συνέχεια η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθ. **ενδικοφανή προσφυγή**, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόφαση, με την οποία ακυρώθηκαν οι ανωτέρω Οριστικές Πράξεις, λόγω τυπικής πλημμέλειας, διότι δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 28 του ΚΦΔ διαδικασία και ειδικότερα διότι δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο τα στοιχεία που έθεσε υπόψιν του. Συνεπεία της ως άνω Απόφασης της Υπηρεσίας μας ο προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, εξέδωσε την υπ' αριθ..... εντολή μερικού ελέγχου ΕΛΠ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τη χρήση 2017, ενώ από τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας, για τα αποτελέσματα του οποίου συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ, εισοδήματος και ΦΠΑ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία, τα οποία είναι **εικονικά** και αφορούν **ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**:

α/α	α/α Στοιχείου- Ημερ/νία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α
1		958,40€	230,01€
2		400,00€	96,00€
3		3.680,00€	883,20€
Σ ύ ν ο λ α		5.038,40€	1.209,21€

Περαιτέρω, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, πρόσθεσε στα καθαρά αποτελέσματά της ως λογιστική διαφορά το ποσό των 5.038,40€ και στον ΦΠΑ μείωσε τις φορολογητέες εισροές κατά το ίδιο ποσό και τον ΦΠΑ εισροών κατά το ποσό των 1.201,21€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών καθόσον αυτές αφορούν πραγματικές συναλλαγές.
- 2) Τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του ΚΦΔ - ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«5) Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας [...]**».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε 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, ΣτΕ 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τη ΣτΕ 116/2013 «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον 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, σύμφωνα 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 υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, **το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου**. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι «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), 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, από τον έλεγχο που διενήργησε το 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2017, ήταν φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι όλα τα στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Συγκεκριμένα, στην από Έκθεση Ελέγχου που αφορά την εκδότρια επιχείρηση αναφέρονται ρητά οι λόγοι της εικονικότητας (σελ. 23-25) και συγκεκριμένα:

- ✓ **Η εκδότρια νομική οντότητα προέβη σε έναρξη εργασιών στις, με κύρια δραστηριότητα επί της οδού αρχικά και επί της οδού, μεταγενέστερα, στις οποίες όμως δεν ανευρέθη να λειτουργεί. Από την επικοινωνία δε με τους ιδιοκτήτες, προέκυψε ότι ουδέποτε λειτούργησε στις ως άνω δηλωθείσες επαγγελματικές έδρες, ούτε διαπιστώθηκε η λειτουργία της σε κάποιον άλλον επαγγελματικό χώρο.**
- ✓ **Κατά το κρίσιμο έτος δεν απασχόλησε προσωπικό, αφού δεν έχει υποβάλει Α.Π.Δ. για την απασχόληση προσωπικού, ούτε δηλώνει αμοιβές προσωπικού.**
- ✓ **Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, όπως μηχανήματα ή μεταφορικά μέσα.**
- ✓ **Δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, ούτε εισαγωγές από τρίτες χώρες.**
- ✓ **Έχει τεθεί σε αυτόματη αναστολή καταχώρισης από από την υπηρεσία ΓΕΜΗ, καθώς δεν έχει προβεί σε πιστοποίηση καταβολής του αρχικού κεφαλαίου εντός ενός (1) μήνα από την σύστασή της, ως είχε υποχρέωση βάσει των διατάξεων του άρθρου 77 του ν. 4072/2012, ως ΙΚΕ.**
- ✓ **Ουδέποτε ανταποκρίθηκε στις αλληπάλληλες προσκλήσεις του ελέγχου, να προσκομίσει, διά του νόμιμου εκπροσώπου της, τα λογιστικά της αρχεία, καθώς και τις κινήσεις των τηρηθέντων τραπεζικών της λογαριασμών.**
- ✓ **Από την επισκόπηση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου έτους 2017 αλλά και του προηγούμενου έτους, των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών, προκύπτουν αγορές δυσανάλογες των πωλήσεών της. Συγκεκριμένα για το έτος 2017, με αγορές ύψους 8.112,60€, φέρεται να έχει διενεργήσει πωλήσεις που ανέρχονται στο ποσό των 727.867,27€, χωρίς την απασχόληση προσωπικού.**

- ✓ Από την άρση τραπεζικού απορρήτου, βρέθηκαν ποσά πιστώσεων δυσανάλογα των πωλήσεων που φέρεται να διενήργησε, ενώ διαπιστώθηκε ότι για κάθε πίστωση, λάμβανε χώρα μια ισόποση ανάληψη, κυρίως την ίδια ημέρα.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε συνολικά τρία (3) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 5.038,40€ πλέον ΦΠΑ 1.209,20€.

Επειδή με τα επίμαχα εικονικά στοιχεία, η προσφεύγουσα φέρεται να προμηθεύτηκε από την ως άνω εκδότρια:

- α) Με το υπ' αριθ. ΤΔΑ καθαρού ποσού 3.680,00€ πλέον ΦΠΑ 883,20€, φέρεται να αγόρασε ράφια και ντέξιον,
- β) Με το υπ' αριθ. ΤΔΑ καθαρού ποσού 958,40€ πλέον ΦΠΑ 230,01€, φέρεται να αγόρασε υλικά βαφής (Πλαστικό, Ακρυλικό, στόκο) και
- γ) Με το υπ' αριθ. ΤΠΥ καθαρού ποσού 400,00€ πλέον ΦΠΑ 96,00€, φέρεται να έβαψε μία αποθήκη 200 τ.μ.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- ✓ Η εργασία που περιγράφεται στα τιμολόγια πραγματοποιήθηκε, ενώ τα ράφια και τα ντέξιον υπάρχουν μέχρι σήμερα,
- ✓ Τα υλικά τα παρέλαβε από την έδρα του προμηθευτή της με δικό της μεταφορικό μέσο (.....ΦΙΧ)
- ✓ Η εξόφληση των δύο τιμολογίων αγοράς συνολικού ποσού 5.751,61€ έγινε με δύο επιταγές (ως η υπ' αριθ. απόδειξη εισπράξεως της εκδότριας), ενώ το τιμολόγιο για την εργασία εξοφλήθηκε με μετρητά αφού η αξία του ήταν μικρότερη των 500€
- ✓ Προσκομίζει δε και επικαλείται απόσπασμα της κίνησης του λογαριασμού της στην από την οποία προκύπτει η εξόφληση των δύο επιταγών στις, τη δήλωση παρακρατουμένου φόρου εργολάβων ποσού 12,00€, πρόσφατες φωτογραφίες από το εσωτερικό της επιχείρησης που απεικονίζουν τα ράφια και τα ντέξιον που φέρεται να προμηθεύτηκε με τα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία τέθηκαν υπόψη των ελέγχων και απορρίφθηκαν, καθόσον αυτά δεν ήταν ικανά να ανατρέψουν το πόρισμά του για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, ούτε προσκομίζονται περαιτέρω νέα στοιχεία ή νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν.

Ειδικότερα στην από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 27-28) διατυπώνεται η κρίση του ελέγχου επί των ισχυρισμών της προσφεύγουσας:

«Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς και τα αποδεικτικά στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, εμμένει στην αρχική του θέση γιατί κρίνει τι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία. Συγκεκριμένα:

- ✓ Τα εν λόγω τιμολόγια αναφέρονται σε υλικά κατασκευής ραφιών, υλικά βαφής και εργασίες βαφής.
- ✓ Με το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφό το 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθίσταται αδιαμφισβήτητο ότι η επιχείρηση δεν λειτούργησε ποτέ, ήταν ανύπαρκτη συναλλακτικά και δε διέθ..... προσωπικό, ενώ δυσανάλογες των πωλήσεών της ήταν οι

αγορές της (καθώς προκύπτουν αγορές ποσού 8.294,67 € και πωλήσεις ποσού 727.867,27 €)

- ✓ Το βάρος της νόμιμης, φορολογικής υπόστασης και της δυνατότητας πραγματοποίησης συναλλαγών φέρουν και οι δύο συναλλασσόμενοι, αλλά όπως αποδείχθηκε ο εκπρόσωπος της ουδέποτε εμφανίστηκε
- ✓ Η ύπαρξη των DEXION στην ελεγχόμενη επιχείρηση δεν αμφισβητείται, όμως η πραγματοποίηση της συναλλαγής δεν αποδεικνύεται από την ύπαρξη των DEXION αφού η τοποθέτησή τους μπορεί να έχει πραγματοποιηθεί από οποιονδήποτε σε οποιοδήποτε χρόνο.
- ✓ Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η συγκεκριμένη συναλλαγή δεν ήταν ευκαιριακή, αφού η ελεγχόμενη επιχείρηση πραγματοποίησε και άλλες συναλλαγές με την εκδότρια οντότητα κατά το έτος 2019 με συναλλαγές συνολικού ύψους 18.699,70€ και έκδοση 26 τιμολογίων και κατά το έτος 2020 με συναλλαγές συνολικού ύψους 19.789,90€ και έκδοση 33 τιμολογίων, όπως αυτές δηλώθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση στις Συγκεντρωτικές Εξόδων που υπέβαλε για τα αντίστοιχα έτη, γεγονός για το οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν κάνει λόγο, ούτε αντικρούει στο υπόμνημά της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου της Υπηρεσίας μας.
- ✓ Το γεγονός ότι από τη λήψη και καταχώρηση των εν λόγω τιμολογίων, η ελεγχόμενη είχε όφελος λόγω της μείωσης των κερδών της στη χρήση 2017 και της εμφάνισης πιστωτικού υπολοίπου στο ΦΠΑ».

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (4^ο ΕΛΚΕ Αττικής και 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής) απέδειξαν ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές (πωλήσεις ειδών όπως αναφέρονται στα τιμολόγια, ήτοι ραφιών, ντέξιον, χρωμάτων, στόκου και παροχή υπηρεσιών, ήτοι βάψιμο αποθήκης) για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, απορριπτόμενου ως αβάσιμου του ανωτέρω ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που τα ανωτέρω τιμολόγια κριθούν εικονικά, η εικονικότητα, ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, και επιπλέον ενεργούσε με καλή πίστη κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών, καθόσον ούτε γνώριζε, ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει για τη φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας, αλλά αντιθέτως οι αναφερόμενες στα φορολογικά στοιχεία πωλήσεις και υπηρεσίες παρασχέθηκαν, ενώ αυτά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και εξοφλήθηκαν με επιταγές.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999)

Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, όταν 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- ✓ Η εργασία που περιγράφεται στα τιμολόγια πραγματοποιήθηκε, ενώ τα ράφια και τα ντέξιον υπάρχουν μέχρι σήμερα,
- ✓ Τα υλικά τα παρέλαβε από την έδρα του προμηθευτή της με δικό της μεταφορικό μέσο (..... ΦΙΧ)
- ✓ Η εξόφληση των δύο τιμολογίων αγοράς συνολικού ποσού 5.751,61€ έγινε με δύο επιταγές (ως η υπ' αριθ. απόδειξη εισπράξεως της εκδότριας), ενώ το τιμολόγιο για την εργασία εξοφλήθηκε με μετρητά αφού η αξία του ήταν μικρότερη των 500€
- ✓ Προσκομίζει δε και επικαλείται απόσπασμα της κίνησης του λογαριασμού της στην από την οποία προκύπτει η εξόφληση των δύο επιταγών στις 13/12/2017, τη δήλωση παρακρατούμενου φόρου εργολάβων ποσού 12,00€, πρόσφατες φωτογραφίες από το εσωτερικό της επιχείρησης που απεικονίζουν τα ράφια και τα ντέξιον που φέρεται να προμηθεύτηκε με τα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, αφού δεν αγοράς και το προσωπικό που απαιτείτο και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης των επίμαχων παροχών, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Ειδικότερα:

- ✓ Η προσφεύγουσα προσκόμισε φωτογραφίες από το εσωτερικό της επιχείρησης που απεικονίζουν τα ράφια και τα ντέξιον που φέρεται να προμηθεύτηκε με τα επίμαχα τιμολόγια, πλην όμως αυτές μόνο το στοιχείο της προσκόμισης των φωτογραφιών που απεικονίζουν τα ντέξιον που φέρεται να προμηθεύτηκε από την εν λόγω συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, δεν αποτελούν ικανοποιητικά στοιχεία για να ανατρέψουν την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, καθώς η τοποθέτησή τους μπορεί να έχει πραγματοποιηθεί από οποιονδήποτε σε οποιοδήποτε χρόνο.
- ✓ Περαιτέρω η προσφεύγουσα, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών δεδομένου ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, φέρεται να εξόφλησε τα επίμαχα στοιχεία που έχουν εκδοθεί στις 04/10 και 06/10, δύο μήνες αργότερα στις 12/12 με δύο επιταγές της ίδιας μέρας της οι οποίες εξοφλήθηκαν την επομένη, όπως προκύπτει από το απόσπασμα της κίνησης του λογαριασμού που προσκομίζει, γεγονός που δεν είναι συνηθισμένο στις πραγματικές συναλλαγές για προμηθευτή που συνεργάζεται για πρώτη φορά, αφού και από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η ύπαρξη σύμβασης μεταξύ αυτής και του εκδότη των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Επιπλέον, το γεγονός της εξόφλησης των επιταγών στην τράπεζα (βλ απόσπασμα της κίνησης του λογαριασμού της), δεν αποδεικνύει άνευ ετέρου την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, καθόσον, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου που έγινε για τον εκδότη, μετά από άρση του τραπεζικού απορρήτου του, αυτή έγινε προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις κρινόμενες συναλλαγές, αφού σε κάθε κατάθεση ακολουθούσε ισόποση ανάληψη μετρητών (από το ίδιο ταμείο με διαφορά ολίγων λεπτών), γεγονός που αποδεικνύει

ότι εκδότης και λήπτης παρευρίσκονταν μαζί στο ταμείο της τράπεζας και διενεργούσαν καταθέσεις και αναλήψεις.

- ✓ Ακόμα, η λήπτρια επιχείρηση (προσφεύγουσα), όπως προκύπτει από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φέρεται να παρέλαβε τα αγαθά (ντέξιον, χρώματα κλπ) από την έδρα της εκδότριας επί της οδού με δικό της ΦΙΧ αυτοκίνητο, πλην όμως, δεδομένου ότι η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε στη διεύθυνση αυτή ή σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν εικονικές στο σύνολό τους συναλλαγές, αφού η προσφεύγουσα φέρεται να παρέλαβε από την έδρα της εκδότριας τα αγαθά που περιγράφονται στα στοιχεία αυτά, τα οποία όμως δεν υπήρχαν αφού η εκδότρια δεν αγορές.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε παρέλαβε τα περιγραφόμενα στα τιμολόγια αγαθά και κατ' επέκταση και η φερόμενη υπηρεσία ουδέποτε πραγματοποιήθηκε, όχι μόνο από τον φερόμενο ως εκδότη, αλλά και από οποιονδήποτε άλλον, τα επίμαχα στοιχεία αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

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, (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ**, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017 που εξέδωσε ο προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

A. Εισόδημα (ως η υπ' αριθ. Πράξη

Διαφορά φόρου	1.461,14€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	730,57€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.191,71€

B. Φ.Π.Α. ως η υπ' αριθ. Πράξη

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	972,25€
-------------------------------------	---------

Πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	486,13€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.458,38€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	239,97€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.