



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 05/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1278

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/υση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312347

E-mail : ded.ath@aade.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 (Β' 1440),
- δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **09/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, διατηρούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών, με έδρα την, ΤΚ, κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

α) της υπ' αριθ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2018**,

β) της υπ' αριθ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου **01-01-2018 έως 31-12-2018**.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καθώς και την από 10/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων

εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **10/12/2024** 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' αριθ./10-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος 52.676,98 Ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 26.338,49 Ευρώ και διαφορά λοιπών φόρων (ειδική εισφορά αλληλεγγύης) ποσού 9.286,88 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 88.302,35 Ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ./10-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 32.661,04 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού 16.330,52 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 48.991,56 Ευρώ.

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθ./05-06-2024 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για το φορολογικό έτος 2018, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Φ.Π.Α. και Εισοδήματος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Η ως άνω εντολή κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ./12-06-2024 έγγραφο και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκ μέρους της εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων. Ο έλεγχος κατέληξε στην επιβολή των σχετικών καταλογισμών με την έκδοση των ως άνω αναφερόμενων οριστικών πράξεων εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω λήψης και καταχώρησης εικονικών τιμολογίων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται στις: α) από 22-9-2023 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής η οποία διενήργησε έλεγχο στην εκδότρια εταιρία και διαπιστώθηκε ότι για το έτος 2018 εξέδιδε εικονικά τιμολόγια για το σύνολο της συναλλαγής με λήπτριες διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα οντότητα και στο β) από 17-5-2024 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής η οποία διενήργησε έλεγχο στην εκδότρια εταιρία και διαπιστώθηκε ότι για το έτος 2018 εξέδιδε εικονικά τιμολόγια για το σύνολο της συναλλαγής με λήπτριες διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα οντότητα.

Βάσει των σχετικών δελτίων πληροφοριών των αντίστοιχων υπηρεσιών προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε κατά το έτος 2018 είκοσι εννέα (29) εικονικά

φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ,ΑΦΜ , καθαρής αξίας 100.140,00€ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 24.033,60€ και έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ,ΑΦΜ , καθαρής αξίας 36.610,00€ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 8.786,40€ οι οποίες συνοπτικά αποτυπώνονται στο κάτωθι πίνακα:

Διαφορές Ελέγχου	Καθαρή Αξία
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	36.610,00
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	100.140,00
Σύνολο λογιστικών διαφορών	136.750,00

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση βάσει του άρ. 22 περ.β' ν.4172/2013 από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018 το ποσό των συνολικά 35 εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε καθαρής αξίας 136.750,00€ και ΦΠΑ 32.820,00€ και επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Πλέον, ο έλεγχος ως προς τη φορολογία ΦΠΑ δεν αναγνώρισε την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών ύψους 32.820,00€ για φορολογητέες εισροές ύψους 136.750,00€, όπως αναλυτικά παρατίθεται στο κάτωθι πίνακα:

Διαφορές Ελέγχου	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	36.610,00	8.786,40
Λήψη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων	100.140,00	24.033,60
Σύνολο λογιστικών διαφορών	136.750,00	32.820,00

Τα παραπάνω εικονικά στοιχεία αφορούσαν αγορές παλετών και ανταλλακτικών αυτοκινήτων. Ακολούθως, εκδόθηκε το υπ' αριθμό/2024 ΣΔΕ και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ σε απάντηση του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε τις έγγραφες απόψεις της με το με αρ. πρωτ. υπόμνημά του/21-10-2024.

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

1. Καλή πίστη του λήπτη καθόσον τα φορολογικά στοιχεία αποτελούν πραγματικές συναλλαγές.
2. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου για την αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του ν.4987/2022, (ήδη άρθρο 79 παρ. 4 του Ν.5104/2024), ορίζεται ότι:

«β... 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. 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, 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, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο. (ΣτΕ 506/2012). 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). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου 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 (**ΣΤΕ 1184, 1126/2010**).

Επειδή, 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 επιχειρήσεως του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος της αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (**ΣΤΕ 1404/2015**).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **76** του **ν.5104/2024** 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»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **77** του **ν.5104/2024** 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, με τις διατάξεις του άρθρου **27** του **ν.5104/2024** ορίζεται ότι: «**1**) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από **10/12/2024** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ ερειδόμενη στις από **10/07/2023** και **30/12/2022** εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στις οποίες αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν ανά εκδότη, ήτοι:

➤ **Για τον εκδότη «.....», ΑΦΜ**

Σύμφωνα με την από 10/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ η οποία βασίζεται στο από με ημερομηνία θεώρησης 22/09/2023 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στην από 10/07/2023 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση «.....», **ΑΦΜ** είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η εκδότρια εξέδωσε είκοσι εννέα (29) εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά το φορολογικό έτος 2018 προς την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, σημειώνοντας ρητά τα κάτωθι για τον εκδότη :

«.....

- Όπως προκύπτει από το σύστημα *elenxis* και *taxis* η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 14/09/2016 με ποικίλες δραστηριότητες όπως, ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ (ΝΕΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ, ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΕΙΣ), ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΚΣΚΑΦΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΓΑΙΩΝ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜΕΝΩΝ ΦΟΡΤΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ.
- Το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας με ΑΦΜσκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών — επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.
- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.
- Η οντότητα με ΑΦΜ, αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου κ. με ΑΦΜ η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ, ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας, επί της οδού στο, πρόσκληση, δίχως όμως να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.
- Η ελεγχόμενη από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα υποσυστήματα ΝΕΟ TAXIS και ELENXIS προκύπτει ότι βασικά δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα κυρίως προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της υπηρεσίας μας, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλομένων. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ
2017	1.788.974,63€	1.750.336,93€
2018	4.610.356,90€	4.574.995,19€

2019	2.249.398,58€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	8.648.730,11€	6.345.094,18€

Οι εισροές και εκροές αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

- Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της υποβλήθηκαν με άλλα ποσά και συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΗΘΩΘΕΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ
2017	6.634.606,84€	235.801,14€
2018	12.345.023,16€	199.144,70€
2019	94.186,44€	170,28€

- Από την λήπτρια οντότητα, η οποία είναι και ο βασικός προμηθευτής, ουδέν αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων προσκομίσθηκε στον έλεγχο.
- Από το γεγονός ότι, η οντότητα με ΑΦΜ, δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.
- Η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.
- Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 από την οντότητα με ΑΦΜ, τις λήπτριες οντότητες, κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους και συγκεκριμένα:
- Η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.
- Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜ δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότητας με ΑΦΜ - της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότητας με ΑΦΜ χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες οντότητα εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας με ΑΦΜ με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία».

➤ **Για τον εκδότη «.....» με ΑΦΜ**:

Σύμφωνα με την από 10/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ η οποία βασίζεται στο από με ημερομηνία θεώρησης 17/05/2024 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στην από 30/12/2022 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η εκδότρια εξέδωσε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά το φορολογικό έτος 2018 προς την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, σημειώνοντας ρητά τα κάτωθι για τον εκδότη:

«.....

- «Το γεγονός ότι παρά τις αλληπάλληλες προσπάθειες του ελέγχου για την ανεύρεση της ελεγχόμενης οντότητας οι οποίες απέβησαν όλες άκαρπες, μέσω της μετάβασης μας είτε στις διευθύνσεις της δηλωθείσας έδρας της ελεγχόμενης οντότητας, είτε στις δηλωθείσες στο πληροφοριακό σύστημα της Υπηρεσίας μας διευθύνσεις κατοικίας του Διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας και με Α.Φ.Μ..... σύμφωνα με τα αντίγραφα των υποβληθέντων δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.
- Έχει υποβάλει ανακριβής περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με ποσά τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές Αγορές ή Δαπάνες.
- Δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και αγορές από τρίτες χώρες, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, 2019 & 2020 αλλά και μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου.
- Το γεγονός ότι το σύνολο του προσωπικού της ελεγχόμενης οντότητας προσλήφθηκε με την ειδικότητα του «ΦΥΛΑΚΑ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ - SECURITY», ειδικότητα που δεν συνάδει με καμία εκ των δηλωθέντων δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης οντότητας, κύρια και λοιπές δραστηριότητες, ως αυτές δηλώθηκαν στο Μητρώο της Υπηρεσίας μας και για το φορολογικό έτος 2018, δηλώνει μέσο όρο απασχολούμενου προσωπικού πέντε (5) άτομα με συνολικές ετήσιες αμοιβές (μισθοί & ασφαλιστικές εισφορές) ποσού 12.484,61 €, ενώ δηλώνει έσοδα από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών ποσού 6.871.778,62€».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι εκδότριες των στοιχείων ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των φερόμενων ως εκδοτριών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018).

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δε τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Επειδή, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα σχετικά τιμολόγια με εκδότη την εταιρεία με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** και την «.....» **με ΑΦΜ** καθώς και σχετικά τραπεζικά *extraît* που σχετίζονται με την εξόφληση των εν λόγω προμηθευτών για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, από τα ανωτέρω στοιχεία δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών καθώς ότι οι εν λόγω εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις ήταν φορολογικά υπαρκτές **πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες**, αφού δε διέθεταν το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθεταν την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των υπηρεσιών και συνεπώς δεν είχαν τη δυνατότητα εκτέλεσης των συναλλαγών.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης και η οποία δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία, τόσο κατά την αρχική προσκόμιση στοιχείων στην ελεγκτική φορολογική αρχή, όσο και με την υποβολή του με αρ. πρωτ...../21-10-2024 Υπομνήματός αλλά και στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν **ανύπαρκτες** στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, με το άρθρο 171 παρ. 4 του ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, ο λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου που αφορά ανύπαρκτη στο σύνολο της συναλλαγής, δε 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).

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. και συνακόλουθα στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 10/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 09/01/2025 και με αριθ. Πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση της α) υπ' αριθ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018.

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

Επί της υπ' αριθ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Ανάλυση	Απόφαση
Διαφορά φόρου	52.676,98
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	26.338,49
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	9.286,88
Σύνολο φόρου για καταβολή	88.302,35

Επί της υπ' αριθ. /10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018

Ανάλυση	Απόφαση
Χρεωστικό Υπόλοιπο	32.661,04
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	16.330,52
Σύνολο φόρου για καταβολή	48.991,56

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

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.

