



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25/04/2025

Αριθμός Απόφασης: 1156

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενη από τον Διαχειριστή, με έδρα στο κατά: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018/-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 14.500,00€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 7.250,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 21.750,00€.

β) Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018/-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 12.000,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 6.000,00€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 18.000,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που συντάχθηκαν από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2018, δυνάμει της υπ' αριθ.σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ.πληροφοριακό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη την απόέκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/14 (ΕΛΠ), ν.4174/13 (ΚΦΔ), που αφορά στην επιχείρηση Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ελέγχου, η ελεγχόμενη στο φορολογικό έτος 2018, εξέδωσε τετρακόσια (400) εικονικά φορολογικά στοιχεία σε ενενήντα τρεις (93) πελάτες, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 8.240.496,53€ πλέον ΦΠΑ 1.977.719,17€.

Μεταξύ των ληπτών του ως άνω εκδότη είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία στο φορολογικό έτος 2018 έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00€, πλέον ΦΠΑ 12.000,00€.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, με την υπ' αριθ. πρωτ.επιστολή κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση η εντολή ελέγχου και η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι και την 10^η ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 23 και 83 παρ. 27 του ν. 5104/2024.

Ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε, στο φορολογικό έτος 2018, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00€, πλέον ΦΠΑ 12.000,00€. Ακολούθως, προσδιόρισε το εισόδημα και τον ΦΠΑ του ελεγχόμενου έτους με την αφαίρεση από

τις εισροές του οικείου φορολογικού έτους του ποσού του επίμαχου εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία το υπ' αριθ.σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, επί του οποίου η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα με τους ισχυρισμούς της που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών από τη φορολογική αρχή – Απόδειξη της αλήθειας των συναλλαγών και της καλής πίστης της εταιρείας μας ως προς το πρόσωπο της εμφανιζόμενης εκδότριας.
2. Εσφαλμένη κρίση ότι η διαπιστωθείσα (φερόμενη) εικονικότητα των στοιχείων που έλαβε η(από την) συνεπάγεται περαιτέρω και εικονικότητα των στοιχείων που η τελευταίαεξέδωσε, μεταξύ άλλων, προς την Εταιρεία μας.
3. Μη νόμιμη αιτιολογία έκθεσης ελέγχου. Ανεπαρκώς αιτιολογημένη η διαπίστωση περί αδυναμίας της εκδότριας να εκπληρώσει τις κρινόμενες παροχές/συναλλαγές – έλλειψη θεμελιώδους και αναγκαίου στοιχείου για την απόδειξη της εικονικότητας των τιμολογίων από τη φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή.
4. Πλήρης απόδειξη ότι η εκδότριαήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή.
5. Απόδειξη της αλήθειας των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκε τα επίμαχο φορολογικό στοιχείο και της καλής πίστης της εταιρείας μας αναφορικά με το ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, καθώς και ότι ήταν πράγματι η φερόμενη ως εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.
6. Μη νόμιμη άρνηση δικαιώματος έκπτωσης της αξίας των τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, λόγω καλής πίστης κατά τη λήψη του τιμολογίου και σε κάθε περίπτωση (επικουρικά) μη γνώσης ενδεχόμενης συμπαιγνίας του εκδότη με τρίτους που εμφανίσθηκαν ως συναλλασσόμενοι.

Ως προς τον 1^ο και 6^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» 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 αρχεία (βιβλία και 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, με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.5104/2024**, ορίζεται ότι: «4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024**, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999)**, ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο) [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1071/31-03-2015 «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό», έγινε δεκτό ότι:
«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.»»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/04-07-2016 «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», έγινε δεκτό ότι:

«Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, απόσπασμα της οποίας συμπεριλαμβάνεται στις από εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση, στο φορολογικό έτος 2018, προς διάφορες επιχειρήσεις, συνολικής καθαρής αξίας 8.240.496,53€ πλέον ΦΠΑ 1.977.719,17€, είναι εικονικά στο σύνολο τους (σελ. 5-24 και 7-26 των απόεκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα).

Το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, έγινε αποδεκτό και από τον έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία δεν είναι συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες όπως φέρεται να διενεργεί,

όπως αυτό προκύπτει απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την ένα (1) φορολογικό στοιχείο, για τη χρήση 2018, συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00€ πλέον ΦΠΑ 12.000,00€, το οποίο βάσει των ευρημάτων του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίθηκε ως εικονικό.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή δεν απέδειξε συναλλακτική ανυπαρξία και αδυναμία της εκδότριας εταιρείας να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές, ενώ σε κάθε περίπτωση τελούσε καλή πίστη.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, ως προς την επίδειξη της δέουσας επιμέλειας εκ μέρους της, σχετικά με τον έλεγχο φερεγγυότητας της αντισυμβαλλόμενης εκδότριας εταιρείας καθώς και ως προς την πραγματοποίηση της υπό κρίση συναλλαγής, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αντίγραφα λογιστικών αρχείων, μεταξύ των οποίων τα κάτωθι:

- Οικονομική προσφορά της εκδότριας εταιρείας, προς την προσφεύγουσα εταιρεία, με ημερομηνία 06/11/2018, για την πώληση
- Βεβαίωση ασφαλιστικής ενημερότητας, ισχύος έξι (6) μηνών και αποδεικτικό ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο, ισχύος δύο (2) μηνών, με ημερομηνίες 21/11/2018 και 27/11/2018 αντίστοιχα, της εταιρείας
- Το υπ' αριθ. Τ-ΔΑ εκδόσεως της εταιρείας με αντισυμβαλλόμενο την προσφεύγουσα εταιρεία με κωδικούς πωλούμενων ειδών:

Περιγραφή	Ποσότητα	Μ.Μ.	Τιμή μον.	Αξία	ΦΠΑ
.....	5.000	ΜΕΤΡΑ	2,80	14.000,00	24%
.....	4.000	ΜΕΤΡΑ	3,75	15.000,00	24%
.....	3.500	ΜΕΤΡΑ	4,00	14.000,00	24%
.....	500	ΜΕΤΡΑ	14,00	7.000,00	24%
Σύνολο				50.000,00	12.000,00

- Αντίγραφα των τραπεζικών εμβασμάτων εξόφλησης της αξίας του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου, από τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας σε λογαριασμό της εκδότριας εταιρείας, ως κάτωθι:

Ημερομηνία	Τράπεζα/Αριθ. Λογ/σμού	Δικαιούχος	Καταθέτης	Ποσό	Απολογία προς
14/01/2019				8.000,00€	.....
14/01/2019				10.000,00€	.....

14/01/2019	.....	.....	.....	10.000,00€	.....
14/01/2019	.....	.....	.....	10.000,00€	.....
06/02/2019	.....	.....	.....	4.000,00€	.....
06/02/2019	.....	.....	.....	10.000,00€	.....
06/02/2019	.....	.....	.....	10.000,00€	.....

- Καρτέλες ειδών αποθήκης όπου εμφανίζεται καταχωρημένο το τιμολόγιο αγοράς (εισαγωγή) της εταιρείας, κατά ποσότητα και αξία, ενώ εμφανίζονται και οι εξαγωγές κατά ποσότητα με αναγραφή του εκάστοτε δελτίου αποστολής.
- Τιμολόγια πώλησης εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας προς πελάτες της με αναγραφή των αντίστοιχων δελτίων αποστολής, στα οποία (δελτία αποστολής) συμπεριλαμβάνονται τα ως άνω επίμαχα είδη, κυρίως προς χρήση σε επικείμενες εργασίες Ειδικά τα δελτία αποστολής, για είδη που προορίζονταν για επισκευές στην, φέρουν σφραγίδα από αρμόδιο τελωνειακό υπάλληλο, ενώ στα σχετικά τιμολόγια επισυνάπτεται ο αριθμός άδειας επισκευής των από το αρμόδιο τμήμα της Γενικής Δ/σης Τελωνείων της ΑΑΔΕ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, αποδεικνύεται το πραγματικό της επίδικης συναλλαγής καθώς τεκμηριώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, ενεργώντας καλόπιστα για την προμήθεια των συγκεκριμένων ειδών, παρέλαβε τα αγορασθέντα είδη, καταχώρησε στα βιβλία της το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο αγοράς, ενώ αντίστοιχα εξέδωσε νόμιμα παραστατικά παροχής υπηρεσιών στα οποία έχει ενσωματωθεί και η αξία των επίμαχων ειδών.

Επειδή, η φορολογική αρχή η οποία έχει το βάρος της απόδειξης δεν απέδειξε την με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή την εικονικότητα του επίμαχου φορολογικού στοιχείου για το λήπτη (προσφεύγουσα εταιρεία).

Συνεπώς, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων και οδηγιών της Διοίκησης δύναται η προσφεύγουσα εταιρεία να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές του φορολογικού έτους 2018 το εν λόγω τιμολόγιο συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00€.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την ακύρωση: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού /πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018/-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2018

• Εισόδημα

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		61.931,13	111.931,13	61.931,13	0,00
ή ζημιά					
Κέρδος που φορολογείται (§1 άρθρου 47 ν.4172/2013)					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				0,00
	Χρεωστικό ποσό	13.444,42	27.944,42	13.444,42	
Προκαταβολή φόρου		17.062,03	17.062,03	17.062,03	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			7.250,00		0,00
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	31.506,45	53.256,45	31.506,45	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

• ΦΠΑ

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	201.157,45	201.157,45	201.157,45	
Αξία φορολογητέων εισροών	482.193,84	432.193,84	482.193,84	0,00
Φόρος εκροών	48.277,81	48.277,81	48.277,81	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	83.301,94	71.301,94	83.301,94	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	35.024,13	35.024,13	35.024,13	
Χρεωστικό υπόλοιπο		12.000,00		0,00
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		6.000,00		0,00
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				

Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	35.024,13	35.024,13	35.024,13	
	για καταβολή		18.000,00		0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.