



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1060

**ΤΜΗΜΑ** : Α2 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Φιλαδελφείας 8  
**Ταχ. Κώδικας** : 140 40 - Αθήνα  
**Τηλέφωνο** : 213 1312 350  
**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. 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 από 20/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ** ....., έδρα στην..... Αττικής, οδός ..... αρ. .... Τ.Κ. ...., κύρια δραστηριότητα «.....», που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα κατά:

- Της υπ' αριθμ. .... /27-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής,
- Της υπ' αριθμ. .... /27-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, καθώς και τα υποβληθέντα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 27/11/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ., εισοδήματος και Φ.Π.Α.

**6.** Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ ....., 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:

-Με την υπ' αριθμ. .... /27-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 16.011,92 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 4.002,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 20.014,90 ευρώ.

-Με την υπ' αριθμ. .... /27-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 13.251,25 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022 ποσού 6.625,62 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 19.876,87 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, δυνάμει της υπ' αριθμ. .... /04-10-2024 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής.

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. .... /28-11-2023 Δελτίο Πληροφοριών του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, με το οποίο διαβιβάστηκε στο 3<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ Αττικής η από 13/11/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο, φορολογικών ετών 2017 και 2018, στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ ..... Από την ως άνω έκθεση του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, προέκυψε ότι η ανωτέρω εταιρεία κατά τη χρονική περίοδο 30/09/2017 έως 31/12/2018, εξέδωσε τριακόσια εξήντα πέντε (365) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.335.965,74 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 320.627,55 ευρώ. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία «.....» ΑΦΜ ....., ως κατωτέρω:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ<br>ΕΤΟΣ | ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (€) | ΦΠΑ (€)   |
|--------------------|------------------|---------------------------|-----------|
| 2018               | 6                | 55.213,50                 | 13.251,24 |

Συγκεκριμένα από την ως άνω έκθεση ελέγχου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής προέκυψαν τα εξής:

«...η ελεγχόμενη ..... με ΑΦΜ ..... έδρα την ..... στις ....., ήταν μία φορολογικά υπαρκτή οντότητα. Είχε υποβάλλει δηλώσεις για να παρουσιάζει μια αληθοφάνεια ως προς τις συναλλαγές της. Από τη συνολική εκτίμηση όμως της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες προς τρίτους για τους κάτωθι λόγους :

➤ Η ελεγχόμενη έχει κάνει έναρξη εργασιών στις 30/09/2017 και διακοπή εργασιών στις 25/07/2022, μετά την έναρξη του ελέγχου. Έχει δηλώσει ως κύρια δραστηριότητα την ..... και πλήθος ετερόκλητων δευτερευουσών δραστηριοτήτων όπως: ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ, ΗΛΕΚΤΡΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΕΡΩΝ ΚΑΙ

ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΜΗΧΑΝΟΚΙΝΗΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΓΑΛΑΚΤΟΚΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ, ΑΒΓΩΝ ΚΑΙ ΒΡΩΣΙΜΩΝ ΕΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΛΙΠΩΝ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΟΤΩΝ/ΚΑΦΕ, ΤΣΑΓΙΟΥ, ΚΑΚΑΟΥ ΚΑΙ ΜΠΑΧΑΡΙΚΩΝ, ΚΛΩΣΤΟΪΦΑΝΤΟΥΡΓΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ, ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΔΗΜΑΤΩΝ, ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ, ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ, ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΥΠΟΛΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ, ΕΞΟΡΥΚΤΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ, ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΑ ΕΡΓΑ ΚΑΙ ΕΡΓΑ ΠΟΛΙΤΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ, ΣΙΔΗΡΙΚΩΝ, ΥΔΡΑΥΛΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ ΓΙΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ, ΓΕΝΙΚΟΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΙ ΚΤΙΡΙΩΝ.

➤ Ο διαχειριστής - εκκαθαριστής ..... της ελεγχόμενης δεν ανταποκρίθηκε στα Αιτήματα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των Λογιστικών του Αρχείων (Βιβλίων & στοιχείων) για να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις.

**ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ.** Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει δηλώσεις για απασχολούμενο προσωπικό της στην Υπηρεσία μας και ο ΕΦΚΑ με το αριθμ. Πρωτ. έγγραφο του μας γνώρισε ότι δεν είχε απογραφεί στην Υπηρεσίας τους.

➤ **ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ:** Δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικό μέσο για μεταφορά αγαθών. Τα δε αναγραφόμενα μεταφορικά μέσα (με αρ. .... και ..... κυκλοφορίας) στα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία από τους φερόμενους Πελάτες της ανήκουν σε Τρίτους. Από διασταύρωση των ΜΥΦ δεν βρέθηκε συναλλαγή της ελεγχόμενης με τους πραγματικούς κατόχους των μεταφορικών μέσων. Ταυτόχρονα η ελεγχόμενη εξέδωσε φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας για τα οποία θα έχρηζε η κατοχή μεταφορικών μέσων για τη διακίνηση των.

➤ Από το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας δεν βρέθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της.

➤ Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. .... ΕΞ 2021/15-7-2021 έγγραφο της Διεύθυνση Ανάπτυξης Τελωνειακών Ελεγκτικών και Επιχειρησιακών Εφαρμογών (Δ.Α.Τ.Ε.) της ΑΑΔΕ, δε βρέθηκαν εισαγωγές από τρίτες χώρες το ελεγχόμενο διάστημα.

Το Φορολογικό έτος 2017 η ελεγχόμενη εμφάνισε αγορές με ενενήντα πέντε (95) ληφθέντα φορολογικά στοιχεία στη ΜΥΦ της (άρθρο 14 ΚΦΔ) συνολικής καθαρής αξίας 184.511,95 € πλέον ΦΠΑ 56.620,68 €, ενώ οι Αντισυμβαλλόμενες (Προμηθεύτριες) της ελεγχόμενης οντότητας έχουν υποβάλει ΜΥΦ για τριάντα (30) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 166.550,78 € πλέον ΦΠΑ 39.932,18€. Οι Αντισυμβαλλόμενες (Προμηθεύτριες) της ελεγχόμενης στις υποβληθείσες δηλώσεις Εισοδήματος και ΦΠΑ των δεν έχουν δηλώσει τα ανωτέρω ποσά ως έσοδα τους και ως εκροές (αντίστοιχα).

Η τακτική αυτή μεταξύ της ελεγχόμενης και των φερόμενων Τρίτων (προμηθευτών της) υποβολής σημαντικών ποσών στις ΜΥΦ, έχει ως σκοπό να δώσουν μια νομιμοφάνεια στα έξοδα της ελεγχόμενης και ταυτόχρονα με την μη δήλωση των στις υποβληθείσες δηλώσεις των Τρίτων να μην προκύπτει φορολογική υποχρέωση των...

**Το δε φορολογικό έτος 2018,** η ελεγχόμενη εμφάνισε έξοδα-αγορές αξίας ύψους 766,02 € πλέον ΦΠΑ 175,52 €. Στην Κατάσταση Εξόδων ΜΥΦ επίσης και οι Αντισυμβαλλόμενοι της (Προμηθευτές της) εμφάνισαν τις ίδιες πωλήσεις αξίας ύψους 766,02 € πλέον ΦΠΑ 175,52 €. Το ανωτέρω ποσό όμως κρίνεται ήσσονος αξίας σε σχέση με την αξία των διακοσίων εξήντα πέντε (265) εκδοθέντων στοιχείων εσόδων από την ελεγχόμενη συνολικής καθαρής αξίας 1.085.055,16 € πλέον ΦΠΑ 260.337,03 €, όπως δήλωσε στην Κατάσταση ΕΣΟΔΩΝ στις υποβληθείσες ΜΥΦ της ή με την αξία των διακοσίων εξήντα εννέα (269) φορολογικών στοιχείων ΕΣΟΔΩΝ καθαρής αξίας 1.100.046,16 € πλέον ΦΠΑ 264.006,87€ όπως δήλωσαν οι Αντισυμβαλλόμενοι της στις υποβληθείσες ΜΥΦ των.

Παράλληλα η ελεγχόμενη ενώ έχει δηλώσει ως έξοδα της στη ΜΥΦ 2018 το ποσό των 766,02 € ενώ στην υποβληθείσα δήλωση Εισοδήματος της δήλωσε λειτουργικά έξοδα δαπανών 918.415,49 € και στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ δήλωσε Εισροές 918.415,49 € με φόρο εισροών 220.415,43 €. Από τα παραπάνω προκύπτει αναντιστοιχία ποσών στις υποβληθείσες δηλώσεις

Εισοδήματος- ΦΠΑ – Καταστάσεων Εσόδων ΜΥΦ από την ελεγχόμενη, προκειμένου να αποφύγει τις φορολογικές επιβαρύνσεις της (καταβολή φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ).

ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ. Από έρευνα στο Τραπεζικό σύστημα κατόπιν του με αριθμό ...../31-08-2021 αιτήματος μας στο «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών («ΣΜΤΛ-ΛΠ») και τη με αρ. πρωτ. ....ΕΙ 2023/24-10-2023 Απάντηση της ..... σε έγγραφο μας, διαπιστώθηκε ότι οι καταθέσεις μετρητών για τις υποτιθέμενες εξοφλήσεις των ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότητας, γίνονταν από το διαχειριστή της ελεγχόμενης εταιρείας ..... ή από τρίτα πρόσωπα που δεν είχαν σχέση με τους πελάτες για τους οποίους κατέθεταν τα μετρητά. Τις καταθέσεις ακολουθούσαν αναλήψεις ίδιου ποσού αυθημερόν (εντός ολίγων λεπτών). Διαδικασία που δε συνάδει με ορθή οικονομική συμπεριφορά από μία πραγματική συναλλακτική επιχείρηση. Επίσης δεν προκύπτει εξόφληση των Φερόμενων αγορών-δαπανών της οι οποίες διενεργήθηκαν το έτος 2017

Συνοψίζοντας τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος κρίνει ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε, όπως εμφανίζονται στις υποβληθείσες Καταστάσεις ΜΥΦ (της ίδιας και των Αντισυμβαλλομένων της, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο των συναλλαγών των (πώληση εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών) γιατί ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από αυτή γιατί ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη συναλλακτικά...

Μέσω τη λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τους Τρίτους επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους,...

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ της ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΜΕ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΤΗΣ:

Από την υπηρεσία μας εκδόθηκε η με αριθμό ...../05-07-2023 εντολή ελέγχου για διασταύρωση των συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας με Αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις της στα πλαίσια της ...../10-02-2023 εντολής ελέγχου, Σε συνδυασμό και με τον έλεγχο στο ηλεκτρονικό αρχείο της elenxis & taxis) διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ της ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ:

[...]

ΠΕΛΑΤΕΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ:

[...]

2) ..... ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (με ΑΦΜ ....., έδρα επί της οδού ..... στην ....., αντικείμενο εργασιών .....)

Η ελεγχόμενη έχει δηλώσει ότι εξέδωσε το φορολογικό έτος 2018 προς την οντότητα ..... (με ΑΦΜ ..... ) έξι (6) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 55.213,50 € πλέον ΦΠΑ 13.251,25 € (συνολικής αξίας 68.464,75€).

Εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας το με αριθμ. Πρωτ. 4ο ΕΛΚΕ, ΑΤΤ ..... ΕΞ 2023/12-07-2023 Αίτημα χορήγησης Βιβλίων και Στοιχείων (του άρθρου 14 ΚΦΔ) προς την ..... (με ΑΦΜ ..... ) για προσκόμιση των τηρηθέντων Λογιστικών της Αρχείων του έτους 2018 και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από την ελεγχόμενη εντός

πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος. Εστάλη με ηλεκτρονική αλληλογραφία στις 12/07/2023, Η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε άμεσα και προσκόμισε τα κάτωθι:

- Τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία,

- Τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία της από την ελεγχόμενη «.....»

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ .....

| ΑΡΙΘΜ<br>ΟΣ | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ | ΕΙΔΟΣ<br>ΣΤΟΙΧ. | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ | ΚΑΘΑΡΗ<br>ΑΞΙΑ | ΦΠΑ | ΣΥΝ.ΑΞΙΑ |
|-------------|------------|-----------------|------------|----------------|-----|----------|
|-------------|------------|-----------------|------------|----------------|-----|----------|

|   |     |           |        |                                                                  |           |           |           |
|---|-----|-----------|--------|------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| 1 | 116 | 9/11/2018 | ΔΑ-TIM | ..... με τιμή μονάδας 28,22€                                     | 1.834,30  | 1.830,94  | 9.459,84  |
|   |     |           |        | ..... με τιμή μονάδας 21,84€                                     | 1.419,60  |           |           |
|   |     |           |        | ..... 7/5/11matt 15/92<br>3L με τιμή μονάδας 152,00€             | 4.375,00  |           |           |
|   |     |           |        | ..... 1000*2000*2 mm τιμή μονάδας 50,40 €                        | 5.040,00  |           |           |
| 2 | 115 | 8/11/2018 | ΔΑ-TIM | ..... 1000X3000X1 mm με τιμή<br>μονάδας 37,800 €                 | 3.780,00  | 4.168,80  | 21.538,80 |
|   |     |           |        | ..... 1000X3000X1,5 mm με<br>τιμή μονάδας 85,50 €                | 8.550,00  |           |           |
|   |     |           |        | ..... 71 3L με τιμή μονάδας 28,22€                               | 1.693,20  | 3.172,90  | 16.393,30 |
| 3 | 112 | 5/11/2018 | ΔΑ-TIM | ..... 92 3L με τιμή μονάδας 21,84€                               | 1.310,40  |           |           |
|   |     |           |        | ..... 7/5/11 matt με τιμή 15192 3L<br>μονάδας 125,80 €           | 3.019,20  |           |           |
|   |     |           |        | ..... με τιμή μονάδας<br>209,32€                                 | 6.279,60  |           |           |
|   |     |           |        | ΚΑΤΑΛΥΤΗΣ 50/80 5L με τιμή μονάδας 18,36€                        | 918,00    |           |           |
|   |     |           |        | ..... 2,50*1,25*15 mm με τιμή μονάδας 39,68 €                    | 1.190,40  | 868,02    | 4.484, 77 |
| 4 | 111 | 5/11/2018 | ΔΑ-TIM | ..... 2,50*1,25* μονάδας 12mm με τιμή<br>30,31 €                 | 1.363,95  |           |           |
|   |     |           |        | ..... 2,50*1,25*9mm μονάδας 26,56 €<br>με τιμή                   | 1.062,40  |           |           |
|   |     |           |        | ..... 1,85*3,05*13 mm με τιμή μονάδας 74,48€                     | 1.862,00  | 1.165,79  | 6.023,24  |
| 5 | 110 | 2/11/2018 | ΔΑ-TIM | ..... 1,83*3,66*18 mm με τιμή μονάδας 44,87€                     | 1.570,45  |           |           |
|   |     |           |        | ..... ,2,50*1,2518 mm με τιμή μονάδας 47,50                      | 1.425,00  |           |           |
|   |     |           |        | ..... 1,85*3,66*8 mm με τιμή μονάδας 24,37€<br>με τιμή           | 1.949,60  | 2.044,80  | 10.564,80 |
| 6 | 109 | 2/11/2018 | ΔΑ-TIM | ..... 1,85*3,66*12 mm με τιμή μονάδας 31,14€                     | 1.868,40  |           |           |
|   |     |           |        | ..... 1,85*3,66*16 mm με τιμή μονάδας 38,59 €<br>με τιμή         | 1.543,60  |           |           |
|   |     |           |        | 32 τμχ ΕΠΕΝΔΥΣΗ ΔΡΥΣ 1,83*3,05*17<br>mm με τιμή μονάδας 98, 70 € | 3.158,40  |           |           |
|   |     |           |        | ΣΥΝΟΛΑ                                                           | 55.213,50 | 13.251,25 | 68.464,75 |

- Το με αρ. .... /03-12-2018 Γραμμάτιο Είσπραξης (ΚΑΤΑΘΕΣΗ) στο με αρ. .... λογ/σμό της  
..... Τράπεζας ποσού 37.466,11 ευρώ,  
- Το με αρ. .... /13-12-2018 Γραμμάτιο Είσπραξης (ΚΑΤΑΘΕΣΗ) στο με αρ. .... λογ/σμό της  
..... Τράπεζας ποσού 17.748,90 ευρώ,  
- Εκτύπωση για Μεταφορά με e-banking στις 07/12/2018 Ποσού 3.250,00 στο λογ/σμό .....  
Τράπεζας της ελεγχόμενης,  
- Εκτύπωση για Μεταφορά με e-banking στις 12/12/2018 Ποσού 10.000,00 στο λογ/σμό .....  
Τράπεζας της ελεγχόμενης.  
Ως προς τα με αριθμό .... /03-12-2018 και .... /13-12-2018 Γραμμάτια Είσπραξης (ΚΑΤΑΘΕΣΗ

ΜΕΤΡΗΤΩΝ), διαπιστώθηκε ότι οι καταθέσεις έχουν γίνει από τον ..... Όπως προαναφέρθηκε στο Κεφάλαιο των Τραπεζικών συναλλαγών (5.2.2) και από τον έλεγχο στο ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας μας, δεν προκύπτει κάποια σχέση μεταξύ του ..... και της οντότητας .....ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (με ΑΦΜ ..... ) και της ελεγχόμενης οντότητας.

Για τις 4 ανωτέρω εισπράξεις - πιστώσεις στην ..... διαπιστώνεται άμεση ανάληψη των ποσών από την ελεγχόμενη (σελ 26-27 του Πίνακα χρεώσεων - πιστώσεων του με αρ. ....).

Σε όλα τα ΔΑ-ΤΙΜ του ανωτέρω Πίνακα αναγράφεται ΟΧΗΜΑ με αρ. κυκλοφορίας ..... Από το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας προκύπτει ότι δεν ήταν ιδιοκτησίας της ελεγχόμενης αλλά ανήκε σε Τρίτους το 2018...

#### ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σε βάρος της ελεγχόμενης οντότητας ..... ΙΚΕ ΑΦΜ ..... καταλογίζουμε τις παρακάτω παραβάσεις:

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

| Περιγραφή παράβασης                                                                                                                                                                                                                                                                                | Πλήθος | Καθαρή Αξία | Φ.Π.Α.    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-------------|-----------|
| Εξέδωσε στη χρήση 2017 ενενήντα πέντε (95) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 235.919,58 ευρώ πλέον ΦΠΑ 56.620,68 ευρώ κατά παράβαση των άρ. 1,2,8 του ν. 4308/2014, του άρ.66 του ν. 4174/2013 (νυν 4987/2022), της ΠΟΛ 1252/2015... | 95     | 235.919,58  | 56.620,68 |

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

| Περιγραφή παράβασης                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Πλήθος | Καθαρή Αξία  | Φ.Π.Α.     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------------|------------|
| Εξέδωσε στη χρήση 2018 διακόσια εξήντα εννέα (269) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.100.046,16 ευρώ πλέον ΦΠΑ 264.006,87 ευρώ κατά παράβαση των άρ. 1,2,8 του ν. 4308/2014, του άρ.66 του ν. 4174/2013 (νυν 4987/2022), της ΠΟΛ 1252/2015... | 269    | 1.100.046,16 | 264.006,87 |

Εν συνεχεία ο Προϊστάμενος του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, στον οποίο διαβιβάστηκε η προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου του Προϊστάμενου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, εξέδωσε την υπ' αριθμ. .... /04-10-2024 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την προσφεύγουσα επιχείρηση και ακολούθως τη με αριθμό πρωτ. .... ΕΞ 2024 ΕΜΠ/04-10-2024 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 5104/2024, καθώς και το υπ' αριθμ. πρωτ. .... ΕΞ 2024 ΕΜΠ/09-10-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο όλα τα στοιχεία που ζητήθηκαν με την υπ' αριθμ. πρωτ. .... ΕΞ 2024 ΕΜΠ/09-10-2024 πρόσκληση, ο διαχειριστής δε αυτής, με την από 09/10/2024 Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, δήλωσε ότι τα προσκομισθέντα στον έλεγχο αποτελούν ακριβή αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων και φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης.

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και

καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της τα υπ' αριθμ. ....../02-11-2018,...../02-11-2018, ...../05-11-2018, ...../05-11-2018, ...../08-11-2018 και ...../09-11-2018 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 4 του Κ.Φ.Δ., φορολογικά παραστατικά έκδοσης της εταιρείας «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ ....., καθαρής αξίας 55.213,50 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 13.251,25 ευρώ. Επιπλέον εξέπεσε το Φ.Π.Α. των παραπάνω τιμολογίων από τον φόρο εκροών της περιοδικής δήλωσης 11<sup>ου</sup> μήνα του έτους 2018. Κατόπιν αυτών, το ποσό των 55.213,50 ευρώ προστέθηκε σε λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη του οικείου φορολογικού έτους. Στη φορολογία Φ.Π.Α. από τις φορολογητέες εισροές αφαιρέθηκε το ποσό της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 55.213,50 ευρώ (στην περίοδο μηνός Νοεμβρίου 2018). Ομοίως από το φόρο εισροών αφαιρέθηκε το ποσό Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 13.251,25 ευρώ.

Οι παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ. ....../05-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ. ....../25-11-2024 έγγραφο υπόμνημα. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς, προέβη στη σύνταξη των με ημερομηνία θεώρησης 27/11/2024 εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επίσης εκδόθηκαν: α) η υπ' αριθμ. ....Α' πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1<sup>α</sup> και 2<sup>α</sup> του ν. 4987/2022, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, λόγω μη υποβολής δήλωσης .....Αποστολής περιόδου 01/05/2018-31/05/2018 και β) η υπ' αριθμ. ....Β' πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 1<sup>α</sup> και 2<sup>α</sup> του ν. 4987/2022, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, λόγω μη υποβολής δήλωσης INTRASTAT Αποστολής περιόδου 01/03/2018-31/03/2018. Οι πράξεις αυτές δεν προσβάλλονται με την παρούσα προσφυγή.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι είναι παράνομος ο σε βάρος της καταλογισμός φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 66 παρ. 5 ΚΦΔ και λόγω εσφαλμένης κρίσης περί ανυπαρξίας των ελεγχόμενων συναλλαγών.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

*«...οι συναλλαγές μας με την εταιρεία ..... ΙΚΕ ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, καθόσον αφορούσαν πρώτες ύλες που αγοράσαμε από αυτή και χωρίς τις οποίες η εταιρεία μας δεν θα μπορούσε να εκπληρώσει τις αναληφθείσες προς τους πελάτες τις υποχρεώσεις. Για τα υλικά που αγοράσαμε από την αντισυμβαλλομένη μας έχουν εκδοθεί και πληρωθεί τα οικεία τιμολόγια, με τραπεζικό μέσο πληρωμής, και έχουν πραγματοποιηθεί οι απαιτούμενες εγγραφές στα βιβλία μας... Δηλαδή, κατά την ως άνω διάταξη, εικονικότητα δεν μπορεί να θεμελιωθεί στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε μεν, αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο... Αντιθέτως, ο συνεπής επιτηδευματίας, που πράγματι συναλλάχθηκε με τον φορολογικώς ασυνεπή εκδότη, δεν έχει τη δυνατότητα να ελέγξει εκ των προτέρων στοιχεία της φορολογικής συμπεριφοράς του εκδότη, τα οποία ούτως ή άλλως καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο... Σε κάθε περίπτωση, ο φερόμενος ως λήπτης εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου απαλλάσσεται της σχετικής ευθύνης, εφ' όσον αποδείξει έναντι της Φορολογικής Αρχής την καλή πίστη του...»*

Το σύνολο των πρώτων υλών που αγόρασε η εταιρεία μας από την ..... ΙΚΕ χρησιμοποιήθηκε προκειμένου να πραγματοποιηθούν οι εργασίες που είχαμε αναλάβει έναντι των πελατών μας. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τις αγορές ξύλων του φορολογικού έτους 2018 (Σχετ. 1) και του

έτους 2019 (Σχετ. 2) και τα επίδικα τιμολόγια (Σχετ. 3) σε αντιπαραβολή με τις Καταστάσεις Τζίρου των πελατών μας για τα έτη 2018 και 2019 (Σχετ. 4 και 5) προκύπτει ότι χρησιμοποιήθηκε το σύνολο σχεδόν των πρώτων υλών που προμηθευτήκαμε τα έτη αυτά για την υλοποίηση των παραγγελιών των πελατών μας, συμπεριλαμβανομένων αυτών που λάβαμε από την ..... ΙΚΕ...

Επίσης, από τις προσκομιζόμενες φωτογραφίες από τις εντολές εργασίας που έλαβε η εταιρεία μας τον Νοέμβριο και Δεκέμβριο του 2018 (Σχετ. 6), προκύπτουν τόσο ο όγκος των εργασιών που είχαμε αναλάβει (και μάλιστα για μεγάλους πελάτες) όσο και τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν και ταυτίζονται με αυτά των κρίσιμων τιμολογίων (ΜΔΦ, αλουμίνιο κλπ)...

Σημειώνεται δε ότι η εταιρεία μας, εξόφλησε το σύνολο των ποσών των επίδικων τιμολογίων με τραπεζικό μέσο πληρωμής, ήτοι είτε με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της αντισυμβαλλόμενης μας, είτε με ενδοτραπεζική μεταφορά των οικείων ποσών (Σχετ. 7 έως 10). Ειδικά όσον αφορά τις καταθέσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας ..... ΙΚΕ, για τις οποίες ο έλεγχος αναφέρει ότι έχουν γίνει από τον ....., σημειώνουμε ότι εμείς αποδίδαμε τα χρήματα στο πρόσωπο που μας υποδείκνυε η ..... ΙΚΕ και κατόπιν μας αποδιδόταν το σχετικό παραστατικό κατάθεσης, ως αποδεικτικό της εξόφλησης των τιμολογίων με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Η ταυτότητα του προσώπου που κατέθετε τα χρήματα αφενός ήταν αδιάφορη για εμάς, καθόσον κρίσιμο ήταν να πραγματοποιηθεί κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας (το οποίο και γινόταν όπως προκύπτει από την αναγραφή του αριθμού λογαριασμού και της επωνυμίας της ..... ΙΚΕ στα σχετικά καταθετήρια) για να εκπληρωθεί η προϋπόθεση της εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τη δε σχέση του καταθέτη των χρημάτων με την εταιρεία ..... ΙΚΕ ούτε τη γνωρίζαμε ούτε και ασκούσε επιρροή στις συναλλαγές μας με αυτή...

Επίσης, η επίκληση από τον έλεγχο του γεγονότος της άμεσης ανάληψης των κατατεθειμένων χρηματικών ποσών από την ..... ΙΚΕ, ως δήθεν ένδειξη εικονικότητας ουδόλως μπορεί να εκληφθεί ως τέτοια, και τούτο διότι δεν προκύπτει ότι κατόπιν των αναλήψεων αυτών τα χρήματα επέστρεφαν στην εταιρεία μας, ενώ, εν γένει, η ανάληψη χρημάτων από τον δικαιούχο του λογαριασμού στον οποίο κατατίθενται δεν συνιστά παράβαση διάταξης νόμου πολλώ δε μάλλον στοιχείο εικονικότητας... Επίσης, και όσον αφορά το όχημα με το οποίο γινόταν η παράδοση των πρώτων υλών στην εταιρεία μας, προφανώς και δεν θα μπορούσε να υφίσταται οποιαδήποτε σχέση της εταιρείας μας με την εταιρεία που το κατείχε, καθόσον αυτό (το όχημα) χρησιμοποιήθηκε από την ..... ΙΚΕ. Επίσης, το γεγονός ότι το όχημα αυτό ανήκε σε τρίτη εταιρεία και όχι στην ..... ΙΚΕ, επίσης δεν αρκεί για τη στοιχειοθέτηση εικονικότητας των υπό εξέταση συναλλαγών...

**Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «...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 αποστελλόμενα 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, με το άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ.** 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. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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».

**Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του αρθ.79 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι:

« Άρθρο 79 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

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. 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, με το άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. 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, με το άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. 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, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.):**

**«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου**

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

**Άρθρο 32. 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,....

**Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου**

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο...».

**Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 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 απόφαση **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 πραγματοποίησής 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 **ΣτΕ 972/2020**, κρίθηκε ότι:

«6. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από την φορολογική αρχή. Προκύπτει, ειδικότερα, ότι ο μηχανολογικός εξοπλισμός, που προμηθεύθηκε η αναιρεσείουσα, εισήχθη πράγματι στη χώρα, εκτελωνίσθηκε κατόπιν υποβολής των αναγκαίων προς τούτο διασαφήσεων και κατεβλήθη ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας. Το σύνολο, εξάλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως της ....., οι οποίες πληρώθηκαν στις 6.1.1999 στο υποκατάστημα της ίδιας τράπεζας στο ..... σε πίστωση λογαριασμού του Κ. Κ., ο οποίος εφέρετο ως νόμιμος εκπρόσωπος της εκδότριας των τιμολογίων γερμανικής επιχειρήσεως. Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσείουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσείουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι των διατάξεων του ν. 2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1071/2015** με θέμα «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», ορίζεται 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. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «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», ορίζεται ότι: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. 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**, από το διενεργηθέντα έλεγχο, φορολογικών ετών 2017 και 2018, στην εταιρεία με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» ΑΦΜ ....., προέκυψε ότι η ανωτέρω εταιρεία κατά τη χρονική περίοδο 30/09/2017 έως 31/12/2018, εξέδωσε τριακόσια εξήντα πέντε (365) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.335.965,74 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 320.627,55 ευρώ. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία «.....ΟΕ» ΑΦΜ .....

**Επειδή**, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε εν συνεχεία από το 3<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ Αττικής στην προσφεύγουσα εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι αυτή, για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2018, ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της έξι (6) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 παρ.4 του Κ.Φ.Δ., συνολικής καθαρής αξίας 55.213,50 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 13.251,25 ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ίδιου νόμου καθώς και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π.

**Επειδή**, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια.

**Επειδή**, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ, 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**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εξόφλησε το σύνολο των ποσών των επίδικων τιμολογίων με τραπεζικό μέσο πληρωμής, ήτοι είτε με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, είτε με ενδοτραπεζική μεταφορά των οικείων ποσών.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται και προσκομίζει:

- Το με αρ. ....../03-12-2018 Γραμμάτιο Είσπραξης της ..... Τράπεζας, στο οποίο απεικονίζεται κατάθεση μετρητών ποσού 37.466,11 ευρώ στον υπ' αριθμ. .... λογαριασμό της εταιρείας «..... ΙΚΕ».
- Το με αρ. ....../13-12-2018 Γραμμάτιο Είσπραξης της ..... Τράπεζας, στο οποίο απεικονίζεται κατάθεση μετρητών ποσού 17.748,90 ευρώ, στον ίδιο ως άνω λογαριασμό της εταιρείας «..... ΙΚΕ».
- Εκτύπωση μεταφοράς (e-banking) ποσού 3.250,00 ευρώ στις 07/12/2018, στον ίδιο ως άνω λογαριασμό ..... Τράπεζας της εταιρείας «..... ΙΚΕ».
- Εκτύπωση μεταφοράς (e-banking) ποσού 10.000,00 ευρώ στις 12/12/2018 στον ίδιο ως άνω λογαριασμό.

**Επειδή**, στη με ημερομηνία θεώρησης 13/11/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022) του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής περιγράφονται τα εξής:

«Ως προς τα με αριθμό ....../03-12-2018 και ....../13-12-2018 Γραμμάτια Είσπραξης (ΚΑΤΑΘΕΣΗ

ΜΕΤΡΗΤΩΝ), διαπιστώθηκε ότι οι καταθέσεις έχουν γίνει από τον ..... Όπως προαναφέρθηκε στο Κεφάλαιο των Τραπεζικών συναλλαγών (5.2.2) και από τον έλεγχο στο ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας μας, δεν προκύπτει κάποια σχέση μεταξύ του ....., της οντότητας .....ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ (με ΑΦΜ ..... ) και της ελεγχόμενης οντότητας. Για τις 4 ανωτέρω εισπράξεις - πιστώσεις στην ..... διαπιστώνεται άμεση ανάληψη των ποσών από την ελεγχόμενη (σελ 26-27 του Πίνακα χρεώσεων - πιστώσεων του με αρ. .... λογ....).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα αναφορικά με τις παραπάνω καταθέσεις μετρητών στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας «..... ΙΚΕ», για τις οποίες ο έλεγχος διαπίστωσε ότι έχουν γίνει από τον ....., ισχυρίζεται ότι προς εξόφληση των οφειλών της στην προμηθεύτριά της, έδινε τα χρήματα σε τρίτο πρόσωπο που η προμηθεύτρια της υποδείκνυε, προκειμένου αυτά να κατατεθούν στον τραπεζικό της λογαριασμό. Ισχυρίζεται επίσης ότι ούτε γνώριζε τη σχέση του καταθέτη των χρημάτων με την εταιρεία «..... ΙΚΕ», ούτε και η σχέση αυτή ασκούσε επιρροή στις συναλλαγές της.

**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 των 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 αλλά ούτε και την καλή πίστη της προσφεύγουσας.

**Επειδή**, επιπροσθέτως για όλες τις παραπάνω περιπτώσεις εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων, είτε πρόκειται δηλαδή για κατάθεση μετρητών, είτε πρόκειται για διατραπεζική μεταφορά, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο άμεση ανάληψη των σχετικών ποσών.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επιπλέον ότι το σύνολο των πρώτων υλών που αγόρασε η εταιρεία από τη «..... ΙΚΕ» χρησιμοποιήθηκε προκειμένου να πραγματοποιηθούν οι εργασίες που είχε αναλάβει έναντι των πελατών της, δεδομένου του ύψους του τζίρου της τα έτη 2018 και 2019. Ισχυρίζεται δηλαδή ότι εκ του γεγονότος ότι ο μεγαλύτερος όγκος των παραγγελιών της αφορούσε κατασκευές από MDF, μελαμίνη και κόντρα πλακέ συνάγεται το συμπέρασμα ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές, συμπέρασμα που δεν μπορεί να εξαχθεί άνευ ετέρου, αφού δεν αποδεικνύεται ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν η αποκλειστική προμηθεύτρια της προσφεύγουσας στις πρώτες αυτές ύλες.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, ο ισχυρισμός της περί υπαρκτών συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

**Επειδή**, άλλωστε, 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 είναι εικονικές στο σύνολό τους.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, 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 τον εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013).

**Επειδή**, όμως ακόμα και στην περίπτωση που η προσφεύγουσα είχε αποδείξει την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, θα έπρεπε να έχει εξοφληθεί πλήρως η αξία των τιμολογίων και ο αναλογών Φ.Π.Α. για τα τιμολόγια εκδόσεως «..... ΙΚΕ», ώστε να θεωρηθεί ότι αυτή, ως λήπτης, τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 972/2020), γεγονός που δεν αποδεικνύει, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα.

**Επειδή**, από τα συμπεράσματα της από 13/11/2023 έκθεσης ελέγχου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, αναφορικά με τη συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας εταιρείας, αλλά και τη συναλλακτική συμπεριφορά της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετούνται πλήρως οι αποδιδόμενες παραβάσεις περί λήψεως από την προσφεύγουσα εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το φορολογικό έτος 2018.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ....../20-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» ΑΦΜ ..... και την επικύρωση της υπ' αριθμ. ....../2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής και της υπ' αριθμ. ....../2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

#### **Φορολογικό έτος 2018**

- Υπ' αριθμ...../2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                              |                | ΔΗΛΩΣΗΣ          | ΕΛΕΓΧΟΥ           | ΔΕΔ               | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>(ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ) |
|------------------------------------------------------|----------------|------------------|-------------------|-------------------|--------------------------|
| Φορολογητέα κέρδη                                    |                | 183.571,97       | 238.785,47        | 238.785,47        | 55.213,50                |
| Φόρος που αναλογεί                                   |                | 53.235,87        | 69.247,79         | 69.247,79         | 16.011,92                |
| Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε                      |                | 5.831,92         | 5.831,92          | 5.831,92          |                          |
| Φόρος                                                | Χρεωστικό ποσό | 47.403,95        | 63.415,87         | 63.415,87         | 16.011,92                |
| Πλέον: Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους |                | 44.742,16        | 44.742,16         | 44.742,16         |                          |
| Πλέον: Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)    |                | 1.000,00         | 1.000,00          | 1.000,00          |                          |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ             |                |                  | 4.002,98          | 4.002,98          | 4.002,98                 |
| <b>Σύνολο φόρων για καταβολή</b>                     |                | <b>93.146,11</b> | <b>113.161,01</b> | <b>113.161,01</b> | <b>20.014,90</b>         |

- Υπ' αριθμ. ....../2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

| ΑΝΑΛΥΣΗ                       |               | ΔΗΛΩΣΗΣ      | ΕΛΕΓΧΟΥ          | ΔΕΔ              | ΔΙΑΦΟΡΑ<br>(ΔΗΛΩΣΗΣ-<br>ΔΕΔ) |
|-------------------------------|---------------|--------------|------------------|------------------|------------------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών      |               | 1.626.200,63 | 1.626.200,63     | 1.626.200,63     |                              |
| Αξία φορολογητέων εισροών     |               | 738.571,45   | 683.357,95       | 683.357,95       | 55.213,50                    |
| Φόρος εκροών                  |               | 390.288,15   | 390.288,15       | 390.288,15       |                              |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών        |               | 390.288,15   | 377.036,90       | 377.036,90       | 13.251,25                    |
| Πιστωτικό υπόλοιπο            |               |              |                  |                  |                              |
| Χρεωστικό υπόλοιπο            |               |              | 13.251,25        | 13.251,25        | 13.251,25                    |
| Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ, |               |              | 6.625,62         | 6.625,62         | 6.625,62                     |
| Σύνολο φόρου για καταβολή     |               |              | <b>19.876,87</b> | <b>19.876,87</b> | <b>19.876,87</b>             |
| Υπόλοιπο φόρου                | για έκπτωση   |              |                  |                  |                              |
|                               | για επιστροφή |              |                  |                  |                              |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στηνυπόχρεη εταιρεία.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης  
α/α**

**ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ**

**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.