



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19-05-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1619

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **Α.Φ.Μ.** νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα το Αττικής, οδός, κατά: α) της με αριθμό/18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και β) της με αριθμό/18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των από 18/12/2024 οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δια μέσω του νόμιμου εκπροσώπου της, με ΑΦΜ, και μετά την 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. / **18-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικού έτους 2018**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 29.918,19€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 14.959,10€ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **40.905,30€**.

β) Με την υπ' αριθ. / **18-12-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 24.759,89€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 12.379,95€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **37.139,84€**.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 18/12/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ, του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία βάσει της με αριθ. / **06-11-2024** εντολής **ελέγχου**, κατόπιν του με αρ. πρωτ. **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ** **ΕΞ 2024/25-10-2024** δελτίου πληροφοριών της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής**, σύμφωνα με το οποίο διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση με ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών «.....», και διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε για το φορολογικό έτος 2018 είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Μεταξύ των φυσικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές από την ανωτέρω εκδότρια εταιρεία ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία κατά την υπό κρίση περίοδο, είχε δηλώσει ως **κύρια δραστηριότητα** την «ανάπτυξη οικοδομικών σχεδίων», τηρούσε απλογραφικά βιβλία και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

Ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της στο φορολογικό έτος 2018, **είκοσι έξι (26) εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- Α.Φ.Μ.»**, συνολικής καθαρής αξίας 103.166,20€ πλέον ΦΠΑ 24.759,89€, ήτοι συνολικής αξίας **127.926,09€**.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε το υπ' αριθ./26-11-2024 ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την 26-11-2024, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της με προθεσμία είκοσι ημερών. Αφού ελήφθη υπόψη το υπόμνημα της προσφεύγουσας και η απάντησή της στο σημείωμα διαπιστώσεων, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

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

1. Μη υφιστάμενη εμπλοκή της εταιρείας σε πληρωμές εκτός της έδρας της προς την ελεγχόμενη ".....".
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης – Έλεγχος των απόψεών της και των σχετικών εγγράφων εντός μόλις μιας ημέρας.
3. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.

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

« ... 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. [...]».

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 αντισυμβαλλομένου 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, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). ...».

Επειδή, σύμφωνα με 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 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, 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» με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ίδιου κώδικα 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» και με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ίδιου κώδικα 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, σύμφωνα με το υπ' αριθ./06-11-2024 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 18/12/2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και των οποίων οι διατυπώσεις και τα πορίσματα έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της ως άνω ελεγκτικής αρχής, η επιχείρηση «..... – Α.Φ.Μ.», με αντικείμενο εργασιών «.....», δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το φορολογικό έτος 2018, για τους κάτωθι λόγους:

1. Από τους ελέγχους της Υπηρεσίας μας προέκυψε η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για την οντότητα με Α.Φ.Μ. για συναλλαγές εικονικές στο σύνολό τους, για το φορολογικό έτος 2018, ως εξής:

- διακοσίων τριάντα εννέα (239) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 866.249,01€ πλέον Φ.Π.Α 200.284,36€, από την οντότητα με Α.Φ.Μ.

- επτακοσίων εξήντα (760) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 2.815.931,81€ πλέον Φ.Π.Α 666.548,44€, από την οντότητα με Α.Φ.Μ. Από αυτά τετρακόσια εβδομήντα τρία (473) τιμολόγια, καθ. αξίας 1.750.574,25€ πλέον ΦΠΑ 420.065,77€, έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων και έχουν δηλωθεί στις ΜΥΦ, ενώ διακόσια ογδόντα επτά (287) Τ.-Δ.Α., καθ. αξίας 1.065.357,56€ πλέον ΦΠΑ 246.482,67€, δεν έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων της επιχείρησης και δεν έχουν δηλωθεί στις ΜΥΦ των δύο επιχειρήσεων.

- Χιλίων είκοσι εννέα (1.029) φορολογικών στοιχείων συνολική καθαρής αξίας 3.990.829,75€ πλέον Φ.Π.Α. 949.234,20€, από την οντότητα με ΑΦΜ οι οποίοι είναι κύριοι προμηθευτές του.

2. Ο ελεγχόμενος δεν διέθετε εμπορεύματα προς πώληση αφού το σύνολο των αγορών του από τους προμηθευτές του και συγκεκριμένα από τις επιχειρήσεις:

- ✓ με Α.Φ.Μ.
- ✓ με Α.Φ.Μ.
- ✓ με Α.Φ.Μ.

κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους. Επίσης, δεν διέθετε αποθέματα εξ απογραφής, αφού από προγενέστερους ελέγχους της Υπηρεσίας μας για τα έτη 2014 έως 2016 και για το έτος 2017 διαπιστώθηκε ότι δεν είχε αγορές αντίστοιχες των πωλήσεών του.

3. Οι κύριοι προμηθευτές της οντότητας με Α.Φ.Μ. (Τ Κ με Α.Φ.Μ., με Α.Φ.Μ. και με Α.Φ.Μ.) δηλώνουν ως έδρα των οντοτήτων τους την ίδια διεύθυνση επί της οδού στη Τ.Κ. Οι ανωτέρω προμηθευτές δεν είχαν έδρα, ώστε να μπορούν να λειτουργήσουν και δε λειτούργησαν ποτέ στη δηλωθείσα έδρα τις ημερομηνίες που εκδόθηκαν τα τιμολόγια στον πελάτη τους

4. Η ελεγχόμενη οντότητα μίσθωσε το ακίνητο επί της οδού, στην Τ.Κ. από 01-01-2017 έως 31-12-2018 επιφάνειας των κύριων και βοηθητικών χώρων της δηλωμένης έδρας 25,00 τ.μ., που σύμφωνα με την κοινή πείρα δεν μπορεί να εξυπηρετήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών. Δεν έχει δηλώσει άλλες εγκαταστάσεις εσωτερικού και ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση μεταφοράς έδρας.

5. Οι ανωτέρω κύριοι προμηθευτές της οντότητας με Α.Φ.Μ. με Α.Φ.Μ. και με Α.Φ.Μ.) καθώς και η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχαν αποθηκευτικούς χώρους για να πραγματοποιήσουν τον όγκο των αγορών και των πωλήσεων τους.

6. Η οντότητα δεν ασκεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

7. Η ελεγχόμενη οντότητα το 2021 και συγκεκριμένα στις 15/06/2021 έχει υποβάλει μετά τη γνωστοποίηση του ελέγχου της Υπηρεσίας και την Πρόσκληση τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2018, με σύνολο φορολογητέων εκροών 6.769.200,22€ και σύνολο φορολογητέων εισροών 6.589.439,41€. Αντίστοιχα ποσά με μικρές αποκλίσεις έχουν δηλωθεί εκατέρωθεν από τους αντισυμβαλλόμενους στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων-εξόδων.

8. Η ελεγχόμενη οντότητα έχει υποβάλει Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 με ακαθάριστα έσοδα 1.659.700,22€ και κέρδη 6.120,91€. Να σημειώσουμε ότι τα ποσά της ανωτέρω δήλωσης συμφωνούν με τις αρχικά υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Η ελεγχόμενη ενώ το 2021 υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α, δεν ενήργησε αναλόγως σε σχέση με τη δήλωση φόρου εισοδήματος.

9. Σύμφωνα με το ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΤΕΛΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ (ΟΧΗΜΑΤΑ), η ελεγχόμενη οντότητα δε διέθετε Επιβατικά Ι.Χ. Αυτοκίνητα και Φορτηγά Ι.Χ. για το φορολογικό έτος 2018 ώστε να εξυπηρετήσει την διακίνηση των εμπορευμάτων που διέθετε. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε δαπάνες για μεταφορές ώστε να πραγματοποιηθούν οι μεταφορές εμπορευμάτων που λάμβανε από τους προμηθευτές του. Οι μεταφορές των εμπορευμάτων δεν επιβεβαιώνονται αφού οι κύριοι προμηθευτές της οντότητας με Α.Φ.Μ. (Τ Κ με Α.Φ.Μ., με Α.Φ.Μ. και με Α.Φ.Μ.) δε λειτουργούσαν στην αναγραφόμενη διεύθυνση.

10. Από τα στοιχεία του ελέγχου, δηλαδή τα λογιστικά αρχεία της οντότητας, τις συγκεντρωτικές καταστάσεις της ελεγχόμενης αλλά και των αντισυμβαλλομένων, συμφωνητικά

της παραγράφου 16 άρθρου 8 ν.1882/90 κ.α. διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχουν μεταφορικές επιχειρήσεις οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες μεταφοράς των πωληθέντων εμπορευμάτων στους φερόμενους πελάτες της ελεγχόμενης οντότητας.

11. Η οντότητα δεν απασχόλησε προσωπικό για το φορολογικό έτος 2018. Επίσης, δεν υπάρχει εγγραφή μισθοδοσίας στα βιβλία και δεν προκύπτει κάποια δαπάνη μίσθωσης κατάλληλου προσωπικού από άλλη οντότητα ή παροχή εργασίας από τρίτους, για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις ΜΥΦ και στα τιμολόγια που έλαβε.

12. Δεν έχουν κατατεθεί συμφωνητικά συνεργασίας της ελεγχόμενης επιχείρησης με τρίτους βάσει της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν.1882/90.

13. Η οντότητα δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές, εξαγωγές και διαμετακόμιση για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως και 01/01/2023.

14. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει πραγματοποιήσει λειτουργικές δαπάνες όπως:

- αμοιβές και έξοδα τρίτων, όπως π.χ. λογιστές, μεταφορικές εταιρείες

- παροχές τρίτων, όπως έξοδα τηλεπικοινωνιών, ΔΕΗ κ.α.

- διάφορα έξοδα, όπως χαρτί για την εκτύπωση των φορολογικών της στοιχείων, μελάνι εκτυπωτών, τόνερ, γραφική ύλη, έξοδα κίνησης κ.α..

15. Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του ελεγχόμενου προέκυψε μεθόδευση από τον ίδιο προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια στις εξοφλήσεις των απαιτήσεων από τους πελάτες του. Σε τραπεζικά καταστήματα τα οποία γεωγραφικά δεν έχουν καμία σχέση με την περιοχή/νομό έδρας των πελατών του, εμφανίζονται στην αιτιολογία συναλλαγής ως καταθέτες οι πελάτες του στον ίδιο ακριβώς χρόνο με ελάχιστα λεπτά διαφορά. Τις καταθέσεις ακολουθούν ως επί το πλείστον άμεσα αναλήψεις αντίστοιχων ποσών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ανακύκλωση των ίδιων ποσών μέσα στην ίδια ημέρα. Παρόλο που φαινομενικά μέσω των λογαριασμών διήλθαν καταθέσεις για τη χρήση 2018 ύψους 3.054.170,77 ευρώ, σπανίως το προοδευτικό υπόλοιπο του λογαριασμού ξεπερνά τις 10.000,00 ευρώ. Ακολουθείται ένα μοτίβο αναλήψεων και καταθέσεων το οποίο δε συνάδει με καμία συναλλακτική πρακτική και την κοινή λογική. Αυτό δημιουργεί την εντύπωση ότι διακινήθηκε ένα πολύ μεγάλο ποσό μέσα από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, ενώ στην πραγματικότητα επρόκειτο για αναλήψεις οι οποίες επανακατατίθενται και επαναλαμβάνεται αυτό το μοτίβο πολλές φορές μέσα στην ίδια ημέρα. Συνεπώς, τα τιμολόγια των πελατών του θεωρούνται ανεξόφλητα.

Προς επίρρωση της ανωτέρω διαπίστωσης του ελέγχου, παρατίθεται ο παρακάτω πίνακας στον οποίο φαίνεται η ανακύκλωση των χρημάτων:

[...]

16. Δε βρέθηκαν αναλήψεις, που να προκύπτει από την αιτιολογία των συναλλαγών ή το ύψος των ποσών, που να αφορούν σε εξόφληση των υποχρεώσεων του ελεγχόμενου προς τους προμηθευτές του. Συγκεκριμένα το σύνολο των αναλήψεων ανέρχεται σε 3.039.062,76 ευρώ, εκ των οποίων το μεγαλύτερο μέρος αφορά σε αναλήψεις μετρητών ποσού 2.895.485,39 ευρώ, που όπως αναφέρθηκε ανωτέρω αυτό που συνέβαινε ήταν η ανακύκλωση των ίδιων ποσών μέσα στην ίδια ημέρα. Ο έλεγχος θεωρεί ότι τα τιμολόγια των προμηθευτών της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι ανεξόφλητα.

17. Σε προγενέστερους ελέγχους που διενεργήθηκαν από την Υπηρεσία μας και διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά τιμολόγια στο σύνολο τους για τις χρήσεις 2014, 2015, 2016 και 2017, διαπιστώθηκε η ίδια μεθόδευση για την φερόμενη εξόφληση των απαιτήσεων από τους πελάτες του.

18. Πολλά φορολογικά στοιχεία πωλήσεων που κατασχέθηκαν από την Υπηρεσία μας έχουν συνολική αξία μικρότερη των 500,00€ με την επισήμανση πληρωμή «ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ». Συγκεκριμένα, από το σύνολο 2.862 κατασχεμένων τιμολογίων πωλήσεων τα 1.725 φορολογικά στοιχεία πωλήσεων συνολικής αξίας 838.059,38€ έχουν συνολική αξία μικρότερη των 500,00€ το καθένα. Αυτός ο κατακερματισμός των εκδοθέντων τιμολογίων γίνεται σκοπίμως αφού διαπιστώνεται ότι κατά τη διάρκεια της ίδιας ημέρας μέσα σε λίγη ώρα εκδίδεται πλήθος τιμολογίων με αξία μικρότερη των 500,00€ στους ίδιους πελάτες. Με αυτό τον τρόπο έκδοσης αποφεύγεται η πληρωμή των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων με χρήση τραπεζικού μέσου, ενώ δεν αναφέρεται επί του τιμολογίου η ένδειξη «Εξοφλήθη».

19. Η οντότητα διαπιστώθηκε ότι έχει εκδώσει τιμολόγια προς λήπτες που αφορούν κατασκευαστικές εργασίες, όπως για παράδειγμα «διάφορες ηλεκτρολογικές εργασίες», «διάφορες εργασίες επισκευών», «εργασίες θερμοπρόσοψης πολυκατοικίας», «τοποθέτηση πλακιδίων», «εγκατάσταση θερμομόνωσης δώματος», «αποξηλώσεις καμένων πραγμάτων (ντουλάπες, ράφια κλπ.) και απομάκρυνση τους από διαμέρισμα», «καθαρισμός και πλύσιμο δαπέδων τοίχων κουζίνας, μπάνιου κλπ., έλεγχος πλακιδίων και επισκευή δαπέδων και πλακιδίων», χωρίς να έχει δηλώσει αντίστοιχη δραστηριότητα και χωρίς να διαθέτει καθόλου προσωπικό. Από τις εγγραφές στα λογιστικά του αρχεία δεν προκύπτει κάποια δαπάνη μίσθωσης κατάλληλου προσωπικού από άλλη οντότητα ή παροχή εργασίας από τρίτους.

20. Η οντότητα δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό(μηχανήματα έργων), ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση εργασιών, όπως οι κατασκευαστικές εργασίες, αλλά ούτε προέκυψε από τις εγγραφές στα λογιστικά του αρχεία η εκμίσθωση μηχανημάτων από άλλη οντότητα.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ελεγχόμενος από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και κυρίως από την ανυπαρξία των φερόμενων αγορών του, καθώς αυτές κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις φερόμενες πωλήσεις σύμφωνα με τις εγγραφές στα λογιστικά του αρχεία και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.» [...].

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2018, ήταν φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, καθώς δεν έχει τη δυνατότητα να διενεργήσει τις συναλλαγές που εμφανίζει ότι πραγματοποίησε, όπως αυτό προκύπτει απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της. Ειδικότερα, στο φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε δύο χιλιάδες οκτακόσιες εβδομήντα εννέα (2.879) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 6.875.831,05€ πλέον Φ.Π.Α. 1.626.330,69€.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση υπόθεσης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τιμολόγια εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης, κατά το φορολογικό έτος 2018, ως κάτωθι:

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΡ. ΤΙΜ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	07/03/2018	.....	ΚΑΛΩΔΙΑ	2.070,00	496,80	2.566,80
2	08/03/2018	.....	ΚΑΛΩΔΙΑ	2.160,00	518,40	2.678,40
3	22/06/2018	.....	ΑΣΦΑΛΤΟΠΑΝΑ	4.000,00	960,00	4.960,00
4	25/06/2018	.....	ΚΟΛΜΕΣ	2.550,00	612,00	3.162,00

5	26/06/2018	.....	ΤΣΙΜΕΝΤΟ ΤΙΤΑΝ, ΧΡΩΜΑΤΑ ΑΚΡΥΛΙΚΑ, ΥΛΙΚΑ ΣΤΕΓΑΝΩΤΙΚΑ	3.061,00	734,64	3.795,64
6	27/06/2018	.....	ΜΟΝΩΤΙΚΑ, ΧΡΩΜΑΤΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ, ΚΑΛΩΔΙΑ	3.004,00	720,96	3.724,96
7	28/06/2018	.....	ΑΣΤΑΡΙΑ ΑΚΡΥΛΙΚΑ, ΧΡΩΜΑΤΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ, ΤΣΙΜΕΝΤΑ ΤΙΤΑΝ	3.012,50	723,00	3.735,50
8	03/09/2018	.....	ΚΑΛΩΔΙΑ	3.020,00	724,80	3.744,80
9	05/09/2018	.....	ΚΑΛΩΔΙΑ, ΤΑΙΝΙΕΣ ΣΥΓΚΡΑΤΗΣΗΣ ΚΑΛΩΔΙΩΝ	4.021,00	965,04	4.986,04
10	06/09/2018	.....	ΧΡΩΜΑΤΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ, ΒΕΛΑΤΟΥΡΕΣ ΝΕΡΟΥ, ΧΡΩΜΑΤΑ ΑΝΤΙΣΚΩΡΙΑΚΑ	3.004,00	720,96	3.724,96
11	07/09/2018	.....	ΧΡΩΜΑΤΑ ΑΚΡΥΛΙΚΑ, ΧΡΩΜΑΤΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ, ΛΑΔΙΑ ΠΡΟΣΤΑΤΕΥΤΙΚΑ ΞΥΛΟΥ, ΑΣΤΑΡΙΑ ΑΚΡΥΛΙΚΑ	3.090,00	741,60	3.831,60
12	10/09/2018	.....	ΚΑΛΩΔΙΑ, ΑΦΑΙΡΕΤΙΚΑ ΧΡΩΜΑΤΩΝ, ΧΡΩΜΑΤΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ, ΒΕΛΑΤΟΥΡΕΣ ΝΕΡΟΥ	4.350,00	1.044,00	5.394,00
13	13/09/2018	.....	ΣΙΛΙΚΟΝΟΥΧΑ ΑΚΡΥΛΙΚΑ, ΘΕΡΜΟΠΛΑΣΤΙΚΑ ΧΡΩΜΑΤΑ	4.062,00	974,88	5.036,88
14	17/09/2018	.....	ΧΡΩΜΑΤΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΑΚΡΥΛΙΚΑ, ΚΑΛΩΔΙΑ	3.976,00	954,24	4.930,24
15	23/10/2018	.....	ΧΡΩΜΑΤΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ, ΒΕΛΑΤΟΥΡΕΣ ΝΕΡΟΥ, ΑΣΤΑΡΙΑ, ΧΡΩΜΑΤΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ	3.000,00	720,00	3.720,00
16	01/11/2018	.....	ΚΑΛΩΔΙΑ	4.935,00	1.184,00	6.119,40
17	05/11/2018	.....	ΠΛΑΣΤΙΚΑ ΧΡΩΜΑΤΑ, ΑΣΤΑΡΙΑ ΑΚΡΥΛΙΚΑ	4.965,00	1.191,60	6.156,60
18	07/11/2018	.....	ΑΣΦΑΛΤΟΠΑΝΑ	5.000,00	1.200,00	6.200,00
19	12/11/2018	.....	ΤΣΙΜΕΝΤΑ ΤΙΤΑΝ, ΣΙΛΙΚΟΝΟΥΧΑ ΑΚΡΥΛΙΚΑ, ΒΕΛΑΤΟΥΡΕΣ ΝΕΡΟΥ	4.945,00	1.186,80	6.131,80
20	14/11/2018	.....	ΧΡΩΜΑΤΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ, ΤΣΙΜΕΝΤΑ ΤΙΤΑΝ, ΣΤΕΓΑΝΩΤΙΚΑ	5.000,00	1.200,00	6.200,00
21	15/11/2018	.....	ΚΑΛΩΔΙΑ, ΛΑΜΠΤΗΡΕΣ, ΘΕΡΜΟΠΛΑΣΤΙΚΑ ΧΡΩΜΑΤΑ, ΑΚΡΥΛΙΚΑ ΧΡΩΜΑΤΑ	4.994,00	1.198,56	6.192,56
22	19/11/2018	.....	ΛΑΜΠΤΗΡΕΣ, ΚΑΛΩΔΙΑ, ΤΑΙΝΙΕΣ ΣΥΓΚΡΑΤΗΣΗΣ ΚΑΛΩΔΙΩΝ	4.993,70	1.198,49	6.192,19
23	22/11/2018	.....	ΚΑΛΩΔΙΑ, ΚΟΛΜΕΣ, ΜΟΝΩΤΙΚΑ	4.960,00	1.190,00	6.150,40
24	26/11/2018	.....	ΑΣΦΑΛΤΟΠΑΝΑ	5.000,00	1.200,00	6.200,00
25	24/12/2018	.....	ΑΣΦΑΛΤΟΠΑΝΑ	5.000,00	1.200,00	6.200,00
26	28/12/2018	.....	ΜΟΝΩΤΙΚΑ, ΒΕΛΑΤΟΥΡΕΣ ΝΕΡΟΥ, ΑΣΤΑΡΙΑ, ΧΡΩΜΑΤΑ ΠΛΑΣΤΙΚΑ	4.993,00	1.198,32	6.191,32
ΣΥΝΟΛΟ				103.166,20	24.759,89	127.926,09

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 103.166,20€ έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας, και έχουν ληφθεί υπόψη στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, μειώνοντας ισόποσα τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Περαιτέρω, η αξία των ως άνω τιμολογίων έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018 με συνέπεια την έκπτωση ΦΠΑ εισροών ποσού 24.759,89€.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλα τα ανωτέρω τιμολόγια που εκδόθηκαν στο όνομά της για προϊόντα που προμηθεύτηκε από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, εξοφλήθηκαν με καταθέσεις σε λογαριασμό της ως άνω επιχείρησης, στην Τράπεζα, είναι απολύτως νόμιμα και αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές ενώ δεν προκύπτει καμία μεθόδευση από μέρους της αφού οι καταθέσεις έγιναν σε τραπεζικά καταστήματα τα οποία γεωγραφικά είναι πλησίον της έδρας της.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει όλα τα αποδεικτικά κατάθεσης, όπως και τις εξοφλητικές αποδείξεις είσπραξης που έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση, καθώς και τα δελτία αποστολής με τα οποία τα προϊόντα αυτά απεστάλησαν σε συνεργαζόμενες εταιρείες και κατά το πλείστον στο Πολεμικό Ναυτικό δυνάμει σύμβασης ανάθεσης έργου αλλά και σε άλλους πελάτες της (Σχετ. 4- 49).

Επειδή, όπως προκύπτει τόσο από τις από 18/12/2024 Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ, όσο και από την με ID εισερχ./24-01-2025 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρονται τα εξής:

«Ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης επιχείρησης περί τμηματικής εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με τραπεζικά μέσα πληρωμής ουδόλως τεκμηριώνει την θέση της περί υπαρκτών συναλλαγών, καθώς στην οικεία Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

«.....Από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του ελεγχόμενου προέκυψε μεθόδευση από τον ίδιο προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια στις εξοφλήσεις των απαιτήσεων από τους πελάτες του. Σε τραπεζικά καταστήματα τα οποία γεωγραφικά δεν έχουν καμία σχέση με την περιοχή/νομό έδρας των πελατών του, εμφανίζονται στην αιτιολογία συναλλαγής ως καταθέτες οι πελάτες του στον ίδιο ακριβώς χρόνο με ελάχιστα λεπτά διαφορά. Τις καταθέσεις ακολουθούν ως επί το πλείστον άμεσα αναλήψεις αντίστοιχων ποσών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την ανακύκλωση των ίδιων ποσών μέσα στην ίδια ημέρα. Παρόλο που φαινομενικά μέσω των λογαριασμών διήλθαν καταθέσεις για τη χρήση 2018 ύψους 3.054.170,77ευρώ, σπανίως το προοδευτικό υπόλοιπο του λογαριασμού ξεπερνά τις 10.000,00 ευρώ. Ακολουθείται ένα μοτίβο αναλήψεων και καταθέσεων το οποίο δε συνάδει με καμία συναλλακτική πρακτική και την κοινή λογική. Αυτό δημιουργεί την εντύπωση ότι διακινήθηκε ένα πολύ μεγάλο ποσό μέσα από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, ενώ στην πραγματικότητα επρόκειτο για αναλήψεις οι οποίες επανακατατίθενται και επαναλαμβάνεται αυτό το μοτίβο πολλές φορές μέσα στην ίδια ημέρα. Συνεπώς, τα τιμολόγια των πελατών του θεωρούνται ανεξόφλητα.

Προς επίρρωση της ανωτέρω διαπίστωσης του ελέγχου, παρατίθεται ο παρακάτω πίνακας στον οποίο φαίνεται η ανακύκλωση των χρημάτων:

Ημ/νία Συναλ- λαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Χρέωση	Πίστωση	Κωδικός Καταστήματος	Ονομασία Καταστήματος	Χρονοσήμανση Συναλλαγής	Έδρα Συναλλασ- σόμενου
6/9/20 18	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....		10.000,00	0108	PENTH	.....	.....
6/9/20 18	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	-10.000,00		0108	PENTH	.....	.....
6/9/20 18	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....		10.000,00	0108	PENTH	.....	.....

6/9/20 18	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	-10.000,00		0108	PENTH	.....	.....
6/9/20 18	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....		8.603,84	0108	PENTH	.....	.....
6/9/20 18	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	-8.603,84		0108	PENTH	.....	.....
6/9/20 18	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....		6.287,40	0108	PENTH	.....	.....
6/9/20 18	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	-5.000,00		0108	PENTH	.....	.....
6/9/20 18	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	-1.287,40		0108	PENTH	.....	.....
6/9/20 18	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....		3.348,00	0108	PENTH	.....	.....
6/9/20 18	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	-3.348,00		0108	PENTH	.....	.....

.....»

Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι η έκδοση τραπεζικών επιταγών προς εξόφληση της φερόμενης οφειλής προς τον εκδότη των εικονικών φορολογικών παραστατικών πραγματοποιήθηκε προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ στην πραγματικότητα τα χρηματικά ποσά επέστρεφαν στον τραπεζικό Λογαριασμό της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Τέλος ούτε ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι τα αναφερόμενα στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία υλικά/προϊόντα έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση έργων ακόμη και σε φορείς του Δημοσίου, δύναται να τεκμηριώσει από μόνος του την θέση της περί υπαρκτών συναλλαγών, καθώς τα υλικά αυτά δεν εξειδικεύονται και δεν αποδεικνύεται ότι αφορούν τις αγορές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και όχι αγορές από οποιονδήποτε άλλο προμηθευτή της ελεγχόμενης επιχείρησης.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, τα προσκομισθέντα αποδεικτικά κατάθεσης, οι εξοφλητικές αποδείξεις και τα δελτία αποστολής, δεν κρίθηκαν από τον έλεγχο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως ικανά και πρόσφορα στοιχεία για την απόδειξη της μη εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή οι ίδιοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και τα ίδια αποδεικτικά στοιχεία, είχαν προβληθεί και ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν αιτιολογημένα, καθόσον δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την ανωτέρω εταιρεία.

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).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η

παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια για τον έλεγχο υπηρεσία, παραθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπ' όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων οι οποίες προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης, και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται και σύμφωνα με το σύνολο των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση ελέγχου, διαπίστωσε βάσιμα, αποδεκτά και πλήρως αιτιολογημένα, ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, διότι απεδείχθη πως δεν είχε τον εξοπλισμό ούτε την υποδομή (έδρα, λοιπές εγκαταστάσεις, μηχανήματα), δεν είχε το προσωπικό ούτε τις σχετικές αγορές και δαπάνες προκειμένου να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζει ότι πραγματοποίησε, επομένως **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών** (ΣτΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.), περαιτέρω δε και καθώς αποδείχθηκε η ανυπαρξία των υπό κρίση συναλλαγών, **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων**, συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως **αβάσιμοι**.

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για μη νόμιμα τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Επειδή, η προσφεύγουσα ουδέποτε στερήθηκε το δικαίωμα ακρόασής της, καθώς κλήθηκε προς τούτου και υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/16-12-2024 έγγραφο υπόμνημά της, οι οποίες ωστόσο απορρίφθηκαν αιτιολογημένα από τον έλεγχο, κατά τα ως άνω προαναφερόμενα.

Επειδή, η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται ότι η επιβολή δυσανάλογων και υπερβολικών προστίμων, σε αντίθεση με το άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α., παραβιάζουν την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς 19 συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων

αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, αναπόσπαστο τμήμα των οποίων αποτελεί το με αρ. πρωτ. /06-11-2024 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των:

α) με αριθμό/18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και

β) της με αριθμό/18-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/18-12-2024) Φορ. Έτους 2018

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

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	29.918,19 €	29.918,19 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	14.959,10 €	14.959,10 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	40.905,30 €	40.905,30 €

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/18-12-2024) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2018

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

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	24.759,89 €	24.759,89 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	12.379,95 €	12.379,95 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	37.139,84 €	37.139,84 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.