



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1461

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία 13/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. /11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, και την οικεία από 11/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /11-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 5.049,66 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 2.524,83 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 868,36 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 8.442,85 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 11/12/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, που συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών ασφαλιστικού πράκτορα και ασφαλιστικού συμβούλου, κατόπιν της υπ' αριθ. /10-07-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αιτία του ελέγχου ήταν το με αριθμό πρωτ. ΕΞ 2024/11-10-2024 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση της προσφεύγουσας έλαβε το φορολογικό έτος 2018 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.200,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 2.448,00 ευρώ, από την εκδότρια εταιρία «.....», με Α.Φ.Μ., με κύρια δραστηριότητα το, η οποία, βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 19/07/2024 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής που επισυνάφθηκε στο ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών, κρίθηκε ως εκδότρια και λήπτρια εικονικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Τα τιμολόγια που έλαβε η επιχείρηση της προσφεύγουσας από την εκδότρια εικονικών στοιχείων είναι τα εξής:

Φορολογικό έτος 2018

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ.	/03-09-2018	Ενοίκιο χώρου για σεμινάριο στις 29/09/2018	3.720,00
2	Τ.Π.Υ.	/17-09-2018	Service πορτοκαλάδα ή τσάι ή καφέ σε 250 άτομα	1.860,00
3	Τ.Π.Υ.	/19-09-2018	Ηχητική – φωτιστική κάλυψη	3.100,00
4	Τ.Π.Υ.	/20-09-2018	Ημιδιατροφή μπόμπες-τυρόπιτες κ.λ.π. για 500 άτομα	3.968,00
ΣΥΝΟΛΟ				12.648,00

Το πόρισμα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφορικά με την εκδότρια εταιρία «.....» ήταν η βάση για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στη λήπτρια επιχείρηση της προσφεύγουσας από την αρμόδια ελεγκτική αρχή. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και της γνωστοποίησης περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων στην

προσφεύγουσα, της ζητήθηκε να προσκομίσει τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε από την εν λόγω εκδότρια εικονικών στοιχείων, αίτημα στο οποίο ανταποκρίθηκε μέσω του λογιστή της. Το βιβλίο εσόδων – εξόδων και τα φορολογικά στοιχεία της χρήσης 2018 είχαν ήδη προσκομισθεί από την προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια προγενέστερου ελέγχου, που διενεργήθηκε από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. και είχε ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών για το φορολογικό έτος 2018 σε 31.975,64 ευρώ. Ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, δυνάμει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, είναι επανέλεγχος που αφορά το φορολογικό έτος 2018.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, που δεν είναι υπόχρεη σε υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. καθώς απαλλάσσεται βάσει του άρθρου 132 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ της Ε.Ε. και του άρθρου 22 του ν.2859/2000, είχε καταχωρήσει τα ανωτέρω τιμολόγια στα βιβλία της επιχείρησής της και είχε εκπέσει τη συνολική τους αξία από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης (2018). Περαιτέρω, αφού έλαβε υπόψη του ότι:

Α) η αναγραφόμενη περιγραφή στα επίμαχα τιμολόγια είναι αόριστη και δεν επιτρέπει την διενέργεια επαληθεύσεων των συναλλαγών,

Β) δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία τεκμηρίωσης των συναλλαγών, όπως οι ακριβείς τοποθεσίες διεξαγωγής των σεμιναρίων και τα ονόματα των συμμετεχόντων,

Γ) δεν προσκομίσθηκε οποιοδήποτε συμφωνητικό από το οποίο να προκύπτει η ενοικίαση του χώρου ή η παροχή των σχετικών υπηρεσιών,

Δ) δεν αποδείχθηκε η παραγωγικότητα των δαπανών, ήτοι ότι έγιναν για το συμφέρον της επιχείρησης της προσφεύγουσας,

Ε) η εξόφληση των τιμολογίων φέρεται να έγινε με επιταγές που εκδόθηκαν την ίδια μέρα και ώρα από το ίδιο κατάστημα των ΕΛΤΑ με κατάθεση μετρητών, ύψους 12.648,00 ευρώ, χωρίς να προσδιορίζεται η προέλευση του ποσού αυτού,

Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σχετικά με την συναλλακτική ανυπαρξία/αδυναμία εκτέλεσης των συναλλαγών από τον εκδότη που συνεπάγεται τη νόμιμη αντιστροφή του βάρους την απόδειξης με την τεκμηρίωση της καλής πίστης της ελεγχόμενης κατά τη διενέργεια των συναλλαγών, οδήγησαν τον έλεγχο στην απόρριψη του δικαιώματος έκπτωσης των εν λόγω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, και τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της χρήσης ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018 – 21/12/2018	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	107.622,99
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	107.622,99
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
Καθαρά αποτελέσματα βάσει δήλωσης	19.699,64
Πλέον λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου 4 ^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής	12.276,00
Πλέον λογιστικές διαφορές (εικονικές διαφορές – δαπάνες) βάσει ελέγχου 2 ^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής	12.648,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	44.623,64

Τα ανωτέρω αποτελέσματα κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθ./14-11-2024 Σ.Δ.Ε. και τον αντίστοιχο προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος. Εντός της νόμιμης προθεσμίας η προσφεύγουσα διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις της οι οποίες ωστόσο

απορρίφθηκαν από τον έλεγχο, με συνέπεια την έκδοση της οριστικής πράξης χωρίς μεταβολή επί των προσωρινών αποτελεσμάτων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη λόγω ελλιπούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, με την οποία δε στοιχειοθετήθηκε η παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων, αφού στην περίπτωση που ο εκδότης εικονικών στοιχείων είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, όπως εν προκειμένω ισχύει για την επιχείρηση «.....» η φορολογική αρχή φέρει στο ακέραιο το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών.

2. Ακόμη και αν θεωρηθούν τα εν λόγω στοιχεία ως εικονικά η αποδιδόμενη παράβαση θα πρέπει να μετατραπεί σε εικονικότητα μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αφού η επιχείρησή της τελούσε σε καλή πίστη κατά τη διενέργεια των συναλλαγών, τις οποίες μάλιστα εξόφλησε μέσω επιταγών, χωρίς ο έλεγχος να αποδεικνύει την επιστροφή των ποσών αυτών με οποιονδήποτε τρόπο (είτε με τη μορφή μετρητών είτε διατραπεζικά) στην ίδια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.
[...]

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» 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. 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 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 προβλέπεται ότι:

«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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 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, με τη ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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), 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, επίσης σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ 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» διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του Κ.Δ.Δ. (ν.2717/1999), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή, έχοντας το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της για τη χρήση 2018 η επιχείρηση της προσφεύγουσας, στηρίχθηκε στην από 19/07/2024 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με την οποία η εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία εντός των φορολογικών ετών 2018 και 2019. Το πόρισμα περί εικονικότητας των τιμολογίων έκδοσης της εταιρίας «.....», που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 11/12/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βασίστηκε στα παρακάτω στοιχεία αναφορικά με την εν λόγω εταιρία:

- 1) βάσει του μητρώου του taxis είχε δηλώσει ως κύρια δραστηριότητα «.....» και λοιπές δευτερεύουσες σχετικές με την κύρια (π.χ. «.....» και «.....») ενώ εξέδωσε και τιμολόγια με αναγραφόμενη δραστηριότητα «.....» που δεν ήταν δηλωμένη,
- 2) σύμφωνα με προγενέστερο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., έλαβε κατά τη χρήση 2018 από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., 942 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 5.197.835,70 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 1.247.480,57 ευρώ,
- 3) όταν αναζητήθηκε από τους υπαλλήλους της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας δε βρέθηκε στη δηλωθείσα στο μητρώο του taxis έδρα της, ενώ η ιδιοκτήτρια του εν λόγω ακινήτου ενημέρωσε τον έλεγχο ότι αποχώρησε το 2020 αφήνοντας απλήρωτα ενοίκια και χρέη προς ΔΕΚΟ,
- 4) δε βρέθηκε ούτε στη διεύθυνση που αναγραφόταν στη σφραγίδα της επί των τιμολογίων που εξέδωσε προς έτερη επιχείρηση, με περιγραφή δραστηριότητας «.....»,
- 5) αν και είχε υποβάλει δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας για ενοίκιαση επαγγελματικής στέγης με διάρκεια 01/06/2019 έως 31/05/2021, σε διεύθυνση διαφορετική από τις ανωτέρω, κατά την επίσκεψη συνεργείου του ελέγχου την 21/01/2021 δε βρέθηκε κανείς και το ακίνητο παρουσίαζε σημάδια εγκατάλειψης,
- 6) σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2018 τα ακαθάριστα έσοδά της ανήλθαν σε 5.293.615,42 ευρώ, ενώ βάσει εγγράφου της Ανεξάρτητης Αρχής Επιθεώρησης Εργασίας στις χρήσεις 2018 – 2019 εργαζόταν μόνο ένας υπάλληλος που είχε δηλωθεί ως πωλητής σε κατάστημα,
- 7) από το άνοιγμα των τραπεζικών της λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι το ποσό των πιστώσεων ισούται με το ποσό των χρεώσεων ενώ οι αναλήψεις μετρητών αποτελούν το 97% των συνολικών χρεώσεων,
- 8) από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών της λογαριασμών προέκυψε ότι η ελεγχόμενη δεν εξοφλεί προμηθευτές της αλλά πραγματοποιούνται διάφορες καταθέσεις μετρητών ή πιστώσεις/μεταφορές και στη συνέχεια τα ίδια ποσά αναλαμβάνονται – τις περισσότερες φορές την ίδια μέρα – ώστε οι υπό έρευνα συναλλαγές να παρουσιάζουν νομιμοφάνεια,
- 9) η διαχειρίστρια της εταιρίας δεν προσκόμισε στον έλεγχο βιβλία και στοιχεία αν και της ζητήθηκαν με την υπ' αριθ./2021 Πρόσκληση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, με συνέπεια τη ματαίωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Με βάση όλα τα ανωτέρω δεδομένα ο έλεγχος συνήγαγε ότι η εταιρία «.....» εξέδωσε εικονικά στοιχεία για τη χρήση 2018, στοιχειοθετώντας με επάρκεια τη θέση του στην οικεία από 19/07/2024 έκθεση ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος που διενεργήθηκε για την επιχείρηση της προσφεύγουσας από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής υιοθέτησε το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφορικά με την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα, εκπίπτοντας το σύνολο της αξίας τους, ύψους 12.648,00 ευρώ από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις και δικαστικές αποφάσεις, ενόψει της απόδειξης ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, που σημαίνει ότι δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις υπηρεσίες ή τα προϊόντα που εμφανίζονται στα στοιχεία αυτά, ο λήπτης των εικονικών στοιχείων, ήτοι η προσφεύγουσα, έχει την υποχρέωση να αποδείξει την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή με το υπ' αριθ./03-12-2024 υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων η προσφεύγουσα εξέφρασε εγγράφως τις απόψεις της, κάνοντας ιδιαίτερη μνεία στο γεγονός ότι η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων έκδοσης της εταιρίας «.....» έλαβε χώρα με τραπεζικό μέσο και δη με την έκδοση τριών επιταγών με ημερομηνία 03/12/2018, συνολικής αξίας 12.648,00 ευρώ, όσο και το σύνολο της αξίας των τιμολογίων.

Επειδή ο έλεγχος αντέτεινε ότι δεν αρκεί η τραπεζική εξόφληση μιας δαπάνης προκειμένου αυτή να αναγνωριστεί προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα αλλά απαιτείται επιπλέον να αποδεικνύεται η παραγωγικότητά της, ήτοι ότι έγινε για το συμφέρον της επιχείρησης, η νομιμότητα των σχετικών δικαιολογητικών και η συσχέτισή της με πραγματική συναλλαγή, ήτοι ότι δεν είναι εικονική. Δεδομένου ότι οι συναλλαγές των επίμαχων τιμολογίων κρίθηκαν εικονικές δεν είναι δυνατή η έκπτωση της αξίας τους από τα έσοδα της επιχείρησης της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ότι οι εξοφλήσεις των επίμαχων τιμολογίων πραγματοποιήθηκαν μόνο τραπεζικά. Ωστόσο 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, δε μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών αλλά ούτε και την καλή πίστη της προσφεύγουσας, ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προσκομίζει οποιοδήποτε υποστηρικτικό στοιχείο.

Επειδή η υπηρεσία μας κρίνει ότι δεδομένης της τεκμηρίωσης σχετικά με τη συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, η επιχείρηση της προσφεύγουσας δεν απέδειξε με κάθε πρόσφορο μέσο, ως όφειλε, την πραγματοποίηση των συναλλαγών που περιγράφονται σε αυτά.

Επειδή, επομένως, ο έλεγχος ορθά προχώρησε – εκ νέου – στην αναμόρφωση των αποτελεσμάτων φορολογικού έτους 2018 της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, με βάση νέα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του, αφαιρώντας από τις δηλωθείσες δαπάνες το σύνολο της αξίας των τιμολογίων που έλαβε από την εκδότρια εικονικών στοιχείων «.....» κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), με συνέπεια να προκύψει η διαφορά φόρου εισοδήματος που καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη πράξη, πλέον του προβλεπόμενου προστίμου.

Ως εκ τούτου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 13/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση κατά της υπ' αριθ...../11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Υπ' αριθ. /11-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

Χρεωστικό ποσό: 5.049,66 ευρώ

Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.: 2.524,83 ευρώ

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης: 868,36 ευρώ

Σύνολο για καταβολή: 8.442,85 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.