



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1458

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 ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Προϊσταμένου του 4^{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 10/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018, του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{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 ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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. /10-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία Φ.Π.Α. ποσού 13.094,16 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 6.547,09 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 19.641,25 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 10/12/2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018, η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία - με κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών στεγνού καθαρίσματος - κατόπιν της υπ' αριθ. /11.11.2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αιτία του ελέγχου ήταν το υπ' αριθ. /25-10-2024 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με το οποίο διαβιβάσθηκε το από 15/10/2024 πληροφοριακό δελτίο προς ενημέρωση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Βάσει του δελτίου αυτού από έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στο φυσικό πρόσωπο, με κύρια δραστηριότητα διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών που στοιχείων που εξέδωσε κατά το φορολογικό έτος 2018 ήταν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και περαιτέρω ότι η εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 τα κάτωθι εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον ως άνω εκδότη:

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
28	54.559,04	13.049,16

Το πόρισμα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφορικά με τον εκδότη ήταν η βάση για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων στη λήπτρια επιχείρηση (προσφεύγουσα εταιρία) από την αρμόδια ελεγκτική αρχή. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και της γνωστοποίησης περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων στην προσφεύγουσα εταιρία, της ζητήθηκε να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε από τον εν λόγω εκδότη εικονικών στοιχείων, αίτημα στο οποίο ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα βιβλία και στοιχεία εξόδων, μεταξύ των οποίων και τα ζητηθέντα φορολογικά παραστατικά. Τα επίμαχα τιμολόγια έκδοσης του Μαρινόπουλου Δημήτριου κατασχέθηκαν από τον έλεγχο με την υπ' αριθ. /22 έκθεση κατάσχεσης.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οποίες προέβη η αρμόδια ελεγκτική αρχή, όπως προβλέπονται στο άρθρο 12 της απόφασης Α.1293/23-07-2019, σε σχέση με την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι έχουν καταχωρηθεί στις εισροές της χρήσης 2018 αγορές υλικών καθαρισμού με βάση τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα

εταιρία από την επιχείρηση του, με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 54.559,04 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13.094,04 ευρώ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής σύμφωνα με τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφορικά με τον εκδότη.

Οι ανωτέρω διαπιστώσεις αποτυπώθηκαν στο υπ' αριθ./2024 Σ.Δ.Ε. το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία κατά τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.5104/2024. Λόγω της μη ανταπόκρισης της εταιρίας ο έλεγχος προχώρησε στην επικύρωση των προσωρινών αποτελεσμάτων με την έκδοση και κοινοποίηση της οριστικής πράξης, σύμφωνα με την οποία προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές σε σχέση με τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές και την υποχρέωση σε Φ.Π.Α.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΚΡΟΕΣ		
Αξία φορολογητέων εκροών – 24%	425.323,25	425.323,25
ΣΥΝΟΛΟ αξίας φορολογητέων εκροών – 24%	425.323,25	425.323,25
Φόρος εκροών – 24%	102.077,58	102.077,58
ΣΥΝΟΛΟ φόρου εκροών	102.077,58	102.077,58
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	312.227,45	257.668,41
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών	802,30	802,30
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών	15.900,61	15.900,61
Λοιπές πράξεις λήπτη	878,75	878,75
ΣΥΝΟΛΟ αξίας φορολογητέων εισροών	329.809,11	275.250,07
Φόρος αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	73.680,28	60.586,12
Φόρος αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών	192,54	192,54
Φόρος ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών	3.816,15	3.816,15
Φόρος λοιπών πράξεων λήπτη	210,90	210,90
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	77.899,87	64.805,71
ΣΥΝΟΛΟ φόρου εισροών	77.899,87	64.805,71
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	23.721,03	23.721,03
Φ.Π.Α. που βεβαιώθηκε με προσωρινή ή μερική πράξη	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	491,57	491,57
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	102.112,47	89.018,31
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο φόρου εισροών	0,02	34,89
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	102.112,45	88.983,42
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	102.077,58	102.077,58
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	102.112,45	88.983,42
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	34,87	0,00
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	34,87	0,00
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	0,00	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	13.094,16

Η προσφεύγουσα εταιρία, νομίμως εκπροσωπούμενη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και επίδικων τιμολογίων δεδομένου ότι τα προϊόντα που αναγράφονται σε αυτά πράγματι παραδόθηκαν στις εγκαταστάσεις της εταιρίας και μάλιστα αυτοπροσώπως από τον ίδιο τον εκδότη με δικό του μεταφορικό μέσο. Περαιτέρω εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους, όπως αποδεικνύεται από τις προσκομισθείσες στον έλεγχο αποδείξεις είσπραξης, ενώ το γεγονός ότι η εξόφληση έγινε τοις μετρητοίς καθ' υπόδειξη του προμηθευτή δε συνεπάγεται την εικονικότητά τους.
2. Ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων, η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι η εταιρία υπήρξε αδιαμφισβήτητα καλόπιστη λήπτρια, αφού οι συναλλαγές ήταν καθόλα πραγματικές.
3. Δεδομένου ότι δεν τίθεται θέμα εικονικότητας των τιμολογίων ως προς τη συναλλαγή ορθώς η επιχείρηση εξέπεσε την αξία του Φ.Π.Α., με συνέπεια να καθίσταται λανθασμένη η έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και η επιβολή προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ.

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 την 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες 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, 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 της παραγράφου 1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 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» διευκρινίστηκε 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του ν.5104/2024, όπως αντικαταστάθηκε το άρθρο 58^Α παράγραφος 2 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.»

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 Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το με αριθμό πρωτ./25.10.2024 έγγραφο απέστειλε στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής Πληροφοριακό Δελτίο, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εταιρία φέρεται ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 54.559,04 ευρώ, από την εκδότρια επιχείρηση «.....», επισυνάπτοντας σε ηλεκτρονική μορφή την έκθεση ελέγχου που διενεργήθηκε στον εκδότη.

Επειδή σύμφωνα την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, όπως αποτυπώνεται στην από 10/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. αναφορικά με

τον έλεγχο που διενεργήθηκε για τα εισοδήματα της προσφεύγουσας εταιρίας, διαπιστώθηκαν σχετικά με τον εκδότη «.....» τα κάτωθι:

«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 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 καθαρής αξίας 1.750.574,25€ πλέον Φ.Π.Α. 420.065,77€, έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων και έχουν δηλωθεί στις ΜΥΦΜ

ενώ διακόσια ογδόντα επτά (287) Τ.Δ.Α., καθαρής αξίας 1.065.357,56€ πλέον Φ.Π.Α. 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 συνολικής καθαρής αξίας 3.990.829,75€ πλέον Φ.Π.Α. 949.234,20€, από την οντότητα με Α.Φ.Μ., 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:

Α) με Α.Φ.Μ.

Β)..... με Α.Φ.Μ.

Γ) με Α.Φ.Μ.

κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο 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 (Τ Κ 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 ΙΚΕ με Α.Φ.Μ., με Α.Φ.Μ. και ΙΚΕ 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 άιιεσα 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.

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 ΑΦ Μ 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 σύνολο 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, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι τα τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση του αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές και σε κάθε περίπτωση η ίδια υπήρξε καλόπιστη λήπτρια καθώς η επιχείρηση του εκδότη είχε συσταθεί νόμιμα και είχε κάνει νόμιμα έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στη σφραγίδα της και στα δημοσιευμένα στοιχεία της στο Γ.Ε.ΜΗ. αναφερόταν ως κύριο αντικείμενο εργασιών δραστηριότητα συναφής με την προμήθεια ειδών που ανέλαβε να διεκπεραιώσει (χονδρικό εμπόριο απορρυπαντικών), δεν είχε κανένα λόγο να μεταβεί στη δηλούμενη έδρα της αφού τα προϊόντα παραδίδονταν από τον ίδιο τον προμηθευτή στις εγκαταστάσεις της και τέλος τα επίμαχα τιμολόγια είχαν εκδοθεί νομότυπα. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι μία απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών είναι η πλήρης εξόφληση των τιμολογίων που έγινε με καταβολή μετρητών, μετά από υπόδειξη του εκδότη, γεγονός που καθιστά τις αναγραφόμενες αξίες των τιμολογίων εκπεστέες δαπάνες και συνεπάγεται την ακύρωση των φόρων και την επιβολή των προστίμων.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία από 10/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διαπιστώθηκε ότι έχουν καταχωρηθεί στις εισροές της χρήσης 2018 αγορές υλικών καθαρισμού (απορρυπαντικών κ.λ.π.) με βάση τα τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση «.....», τα οποία κρίθηκαν στο σύνολό τους εικονικά από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στον εκδότη. Περαιτέρω, σύμφωνα με την από 10/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο έλεγχος απέρριψε την επικαλούμενη εξόφληση των τιμολογίων, βασιζόμενος στο πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του» προέβαινε στις πλείστε των περιπτώσεων σε άμεση ανάληψη των ποσών, ακολουθώντας μία διαδικασία καταθέσεων και αναλήψεων που δε συνάδει με καμία συναλλακτική πρακτική.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών και συνακόλουθα της επικαλούμενης καλοπιστίας και οι σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρίας, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως σκοπό εκ μέρους της προσφεύγουσας την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την αποφυγή των φορολογικών της υποχρεώσεων. Κατόπιν των διαπιστωθεισών παραβάσεων περί λήψης εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2018 ο υπό κρίση έλεγχος αναμόρφωσε τα αποτελέσματα όπως αυτά είχαν προσδιορισθεί με τις υποβληθείσες από την προσφεύγουσα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. Σύμφωνα με τις οικείες νομοθετικές διατάξεις και τις ευρωπαϊκές οδηγίες δε δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. εισροών που αφορά εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω

αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή η προσφεύγουσα τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ως προς τις διαπιστώσεις των ελέγχων για εικονικότητα συναλλαγών, επικαλείται την πραγματοποίηση αυτών και την καλή της πίστη, και συνεπώς την δυνατότητα αναγνώρισης των ως άνω δαπανών τόσο στο εισόδημα όσο και στο Φ.Π.Α., ωστόσο, σε περίπτωση απόδειξης ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010).

Επειδή, 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 κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους δεδομένου ότι προέρχονται από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στους υπό κρίση καταλογισμούς φόρων και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου τυγχάνουν απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθ./2024 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου απορρίφθηκε η προσφυγή της εταιρίας κατά της υπ' αριθ./29-05-2023 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της με αριθμό πρωτ./ΕΙ2023/27.1.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της. Με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή η εταιρία είχε στραφεί κατά της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά. Κατά την κρίση του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου που επικύρωσε την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη: *«Η δε προσφεύγουσα εταιρία υπέπεσε, πράγματι στις παραβάσεις της λήψης 279 εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 121.369,49 ευρώ, κατά τη διαχειριστική χρήση 01.01.2016 – 31.12.2016 από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», απορριπτομένων των περί του αντιθέτου προβαλλόμενων ως αβασίμων.»*

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018, του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

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 ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της υπ' αριθ./10-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Υπ' αριθ./10-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

Χρεωστικό υπόλοιπο: 13.094,16 ευρώ

Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.: 6.547,09 ευρώ

Σύνολο για καταβολή: 19.641,25 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.