



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1741

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, με έδρα την νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή αυτής, Κάτοικο κατά:

α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,

β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 -

31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 201.755,90€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 100.877,95€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **302.633,85€**.

B. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 166.970,40€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 83.485,20€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **250.455,60€**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα : έλεγχος για την ορθή τήρηση των υποχρεώσεων της στην φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 -31/12/2018

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε, η από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Περί Αποδοχής Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων της Δ' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων της ΥΕΔΔΕ Λαμίας με συνημμένη την από έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν. 4987/22 (ΚΦΔ), της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ οι οποίες απεστάλησαν στο 2° ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αρ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ έγγραφο της ίδιας Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της ΥΕΔΔΕ Αττικής, όπως αυτά διαλαμβάνονται στα προαναφερθέντα πληροφοριακά δελτία και εκθέσεις ελέγχου, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την ως άνω Υπηρεσία στην εκδότρια οντότητα εικονικών φορολογικών στοιχείων, και διακριτικό τίτλο με δηλωθείσα καταστατική έδρα τη και επί της οδού και ως μεταγενέστερη φορολογική έδρα με ημερομηνία μεταβολής στις 19-09-2016, στην οδό διαπιστώθηκαν τα κάτωθι: Ως προς ως άνω εκδότρια, κύρια δραστηριότητα της, από ενάρξεως αυτής την 03^η .10.2014 σύμφωνα με την δήλωσή της είναι το Διαχειριστής και μοναδικός εταίρος – μέλος της εν λόγω εκδότριας εμφανίζεται η αλλοδαπή εταιρεία με

ημερομηνία έναρξης 03.10.2014, ΑΦΜ:, διεύθυνση έδρας
και φορολογικός εκπρόσωπος ο (Δ.Α.Τ. :).

Η εν λόγω εκδότρια εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως κάτωθι:

- α) κατά το φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε 948 εικονικά τιμολόγια πώλησης, καθαρής αξίας 2.799.749,64€ και συνολικής αξίας ΦΠΑ 665.503,76€,
- β) κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε 1.064 εικονικά τιμολόγια πώλησης, καθαρής αξίας 2.501.379,73€ και συνολικής αξίας ΦΠΑ 599.371,04€,
- γ) κατά το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε 894 εικονικά τιμολόγια πώλησης, καθαρής αξίας 1.983.241,51€ και συνολικής αξίας ΦΠΑ 475.672,80€,
- δ) κατά το φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε 743 εικονικά τιμολόγια πώλησης, καθαρής αξίας 1.343.690,43€ και συνολικής αξίας ΦΠΑ 1.343.690,43€ €.

Μεταξύ των ληπτών της ΑΦΜ: είναι και η προσφεύγουσα η οποία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ως άνω εκδότριας, όπως αυτά αναφέρονται παρακάτω:

- α) στο Φορολογικό έτος 2016 προέβη στη λήψη διακοσίων είκοσι επτά (227) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 399.130,00 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 95.230,40 €,
- β) στο Φορολογικό έτος 2017 προέβη στη λήψη τριακοσίων τριάντα εννέα (339) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 621.848,00€ και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 149.243,52 €,
- γ) στο **κρινόμενο Φορολογικό Έτος 2018** προέβη στη λήψη τριακοσίων εξήντα δύο (362) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 695.710,00 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 166.970,40 €, όπως αυτά αναλυτικά αναφέρονται στο σχετικά πίνακα τις οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 25-32) του 2^ο ΕΛΚΕ Αττικής ,
- δ) στο Φορολογικό Έτος 2019 προέβη στη λήψη εκατόν σαράντα επτά (147) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 294.300,00 € και συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 70.632,00€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρα 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 66 παρ. 5 Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.).

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προέκυψαν από τα πόρισμα των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα προαναφερόμενα πορίσματα και διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ, δεν αναγνώρισε ως εκπιπτώμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας , τα προαναφερόμενα τριακόσια εξήντα δύο (362) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και ακολούθως το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών από τον φόρο εκροών του αναλογούντος Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018. Σημειώνεται ότι, όπως προκύπτει από το Elenxis, στην προσφεύγουσα έχει διενεργηθεί μερικός έλεγχος Εισοδήματος, ΦΠΑ, ΕΛΠ & Λοιπών Παρακρατούμενων φόρων από το 3ο ΕΛΚΕ ΑΠΙΚΗΣ για τα Φορολογικά έτη 2016 & 2017, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ίδια οντότητα για το έτος 2016 συνολικής καθαρής αξίας 400.530,00 πλέον ΦΠΑ 95.570,40 ευρώ και για το έτος 2017 συνολικής καθαρής αξίας 618.963,00 πλέον ΦΠΑ 148.574,52 ευρώ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συντάξεως και κοινοποίησης ουσιαστικώς αυτοτελούς εκθέσεως ελέγχου της Φορολογικής Αρχής με ίδιες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις και με πλήρη, σαφή και εμπειριστατωμένη απάντηση επί των προβληθέντων με το υποβληθέν Σ.Δ.Ε. Υπόμνημα της προσφεύγουσας.

2) Με την προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη επιβάλλεται πρόστιμο κατ' άρθρο 58 του Ν. 4987/2022 σε χρόνο, στον οποίο δεν ισχύει πλέον ο ως άνω νόμος, αλλά ο Ν. 5104/2024 και κατά συνέπεια, τούτη τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα.

3) Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών.

4) Η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων εχώρησε τραπεζικά από την προσφεύγουσα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού εν λόγω της η προσφεύγουσα παραθέτει πίνακες, (σελ. 348 – 359 ενδικοφανούς, προσκομίζοντας σχετικό οπτικό δίσκο 'usb' με το περιεχόμενο τους), στους οποίους καταγράφεται αναλυτικά ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας
.....

5) Καλή πίστη κατά τη λήψη των επίμαχων στοιχείων.

Επειδή, με την παράγρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι :

Άρθρο 84 - Μεταβατικές διατάξεις

«.... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α` 170) και 4987/2022 (Α` 206) εξακολουθούν να ισχύουν.....»

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.....»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 5, 7, και 8 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.
.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« 5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

« Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

«α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

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

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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, να 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 να 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 (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), 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις

εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 64) 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 Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) ορίζεται 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».

Επειδή, εν προκειμένω, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι η εκδότρια οντότητα των επίμαχων τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και επομένως δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και αυτά είναι εικονικά καθώς αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την από έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν. 4987/22 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που απεστάλη στο 2ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, τις διαπιστώσεις και πόρισμα της οποίας υιοθέτησε ο έλεγχος, ως προς την εκδότρια επιχείρηση προκύπτουν τα κάτωθι:

1) Μετά από επιτόπιο έλεγχο – αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στις από υπαλλήλους της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στην δηλωθείσα από την εν λόγω εκδότρια διεύθυνση άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας επί της οδού συνολικού εμβαδού 15,90 τ.μ. διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εκδότρια δεν έδρευε στην προαναφερόμενη εγκατάσταση – φορολογική έδρα.

Ως προς την αρχικά δηλωθείσα έδρα της εν λόγω εκδότριας επί της οδού από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για την υπ' αριθμ. Δήλωση Μίσθωσης Ακινήτου Περιουσίας για επαγγελματική χρήση Γραφείου 52,00 τμ., η εν λόγω εκδότρια δεν φέρεται να έχει υπογράψει σχετικό συμφωνητικό με τον φερόμενο εκμισθωτή η οποιοδήποτε πληρεξουσίο αυτού.

Η εν λόγω εκδότρια εν έχει υποβάλει ενώπιον της Φορολογικής Αρχής ουδεμία δήλωση περί μεταβολής της έδρας της, ως είχε σχετική εκ του Νόμου υποχρέωση, κατ' άρθρο 11 παρ. 13 Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Ουδεμία άλλη επαγγελματική εγκατάσταση (π.χ. αποθήκη ή υποκατάστημα) προκύπτει από τα στοιχεία καταχωρήσεων των Συστημάτων Taxis και Elenxis που θα συνηγορούσε ως στοιχείο, ως προς την δυνατότητα της εν λόγω εκδότριας να διενεργεί και να υποστηρίζει, την άσκηση οποιασδήποτε παραγωγικής – οικονομικής δραστηριότητας.

2) Δεν έχει πραγματοποιήσει από ενάρξεως οποιαδήποτε απασχόληση εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, σύμφωνα με τα αρχεία του ΕΦΚΑ.

3) Έλλειψη, οποιαδήποτε σχετικής στοιχειώδους υλικοτεχνικής υποδομής.

4) Έλλειψη, οποιαδήποτε σχετικής στοιχειώδους οικονομικής – λογιστικής οργάνωσης.

5) Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά βιβλία και αρχεία.

6) Από τα στοιχεία καταχώρησης του Γενικό Μητρώου Επιχειρήσεων (ΓΕ.ΜΗ), πέραν της αρχικής συστατικής πράξης, δεν προκύπτει οποιαδήποτε μεταβολή που να συνηγορεί στην ύπαρξη και λειτουργία ενεργούς επιχείρησης (Δημοσίευση Ισολογισμού, Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου κλπ). Επίσης διαπιστώθηκε η έλλειψη διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

7) Εκτεταμένη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας για ανύπαρκτες συναλλαγές, για τα φορ. έτη 2016, 2018 και 2019.

8) Από τα στοιχεία που αφορούν το Φορολογικό έτος 2018, βάσει των Συγκεντρωτικών καταστάσεων Εξόδων (Μ.Υ.Φ.) προκύπτει, η έλλειψη ουσιαστικών εξόδων, αγορών και άλλων δαπανών, που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν την δυνατότητα της εν λόγω εκδότριας να πραγματοποιήσει τις επίμαχες παροχές – πωλήσεις για αυτό το χρονικό διάστημα.

9) Από των έλεγχο των στοιχείων για τις πιστωτικές κινήσεις (καταθέσεις τραπεζικών επιταγών, μεταφορές από άλλο λογαριασμό, καταθέσεις μετρητών) του τραπεζικού λογαριασμού της εν λόγω εκδότριας, για τα φορολογικά έτη 2016,2017 και 2018, προκύπτει, κατά το μεγαλύτερο μέρος αυτών, ότι αυτές αφορούν τρίτα φυσικά και νομικά πρόσωπα, μη σχετιζόμενα με το σύστημα συναλλαγών της εν λόγω εκδότριας καθώς και τον ορισθέντα πληρεξούσιο του τραπεζικού λογαριασμού, ο οποίος δεν έχει πλην της πληρεξουσιότητας, καμία άλλη συμβατική σχέση ή εκ του Νόμου και καταστατικού σχέση με την εν λόγω εκδότρια.

10) Από των έλεγχο των στοιχείων για τις χρεωστικές κινήσεις (μεταφορά ποσών, εξερχόμενα εμβάσματα, εκδοθείσες τραπεζικές επιταγές) του τραπεζικού λογαριασμού της εν λόγω εκδότριας, για τα φορολογικά έτη 2016,2017 και 2018, προκύπτει ότι σχεδόν στο σύνολό τους, να έχουν ως δικαιούχους τρίτα φυσικά πρόσωπα, μη έχοντα καμία σχέση με το σύστημα συναλλαγών της εν λόγω εκδότριας, καθώς και τον ορισθέντα πληρεξούσιο του τραπεζικού λογαριασμού

11) Από τη σύγκριση μεταξύ των στοιχείων – δεδομένων, όπως αυτά προκύπτουν από τις Μ.Υ.Φ. για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 2018 και 2019, σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία των πρωτογενών πιστώσεων, για κάθε φορολογικό έτος προκύπτουν διαφορές – αποκλίσεις μεγάλης έκτασης.

12) Αντιστοίχως, από τη σύγκριση μεταξύ των στοιχείων – δεδομένων, όπως αυτά προκύπτουν από τις Μ.Υ.Φ. σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία των άμεσων διατραπεζικών πληρωμών (καταθέσεις, μεταφορές ποσών κλπ), για τις επιχειρήσεις που φέρονται να συναλλάχθηκαν με την εν λόγω

εκδότης, προκύπτει για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 ελάχιστη διατραπεζική εξόφληση των συναλλαγών και σχεδόν μηδενική για το φορολογικό έτος 2019.

13) Από τα των στοιχείων κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της εν λόγω εκδότης, παρατηρείται συστηματικά και κατ' εξακολούθηση σε καθημερινή βάση για τα ελεγχόμενα έτη , τόσο η διενέργεια πληθώρας προσωπικών τραπεζικών συναλλαγών του φορολογικού εκπροσώπου της διαχειρίστριας νόμιμου εκπροσώπου κ. (Αναλήψεις Μετρητών ΑΤΜ, διενέργεια-εξόφληση προσωπικών καταναλωτικών δαπανών όσο και πληρωμή προσωπικών υποχρεώσεων μέσω χρεωστικής κάρτας) , όπως επίσης και πλήθος αναλήψεων μεγάλων ποσών σε μετρητά , τόσο από τον φορολογικό εκπρόσωπο κ.όσο επίσης και από τον πληρεξούσιο του λογαριασμού Κ., οι οποίες ως πρακτικές δεν συνάδουν με τα συνήθη συναλλακτικά ήθη , πρακτικές και οικονομικά-λογιστικά πρότυπα ούτε και με τον εν γένει τρόπο λειτουργίας μια πραγματικής και οργανωμένης επιχείρησης.

14) Από το στοιχεία κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της εν λόγω εκδότης, διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιούνταν ελάχιστης ως μηδαμινής αξίας συναλλαγές - πληρωμές για αγορά εμπορευμάτων και υπηρεσιών, αλλά και για συναλλαγές-πληρωμές προς άλλες μεταφορικές επιχειρήσεις (εγχώριες και αλλοδαπές), όπως και για πάσης φύσεως δαπάνες και έξοδα , κατά τρόπο που να καθίστατο παντελώς ανέφικτο εκ' μέρους της, να προβεί στην εκπλήρωση των παροχών - πωλήσεων ως προμηθεύτρια επιχείρηση.

15) Κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της εν λόγω εκδότης, διαπιστώθηκε ότι συστηματικά και για περιπτώσεις συναλλαγών με άλλη οντότητα (.....) , εντός αμέσου - σύντομου χρόνου εκ' της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης - πίστωσης, λάμβανε χώρα αντίστοιχη ισόποση μεταφορά ποσών σε τρίτο πρόσωπο μη σχετιζόμενο με το σύστημα συναλλαγών της ελεγχόμενης, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

16) Για περιπτώσεις τραπεζικών συναλλαγών (καταθέσεις ποσών) που λάμβαναν χώρα υπέρ της εν λόγω εκδότης στον τραπεζικό της λογαριασμό από επιχειρήσεις - πελάτες αυτής , προκύπτουν αντίστοιχα εν μέρει επιστροφές ποσών μέσω τραπεζής στους αρχικούς καταθέτες, χωρίς αυτό να δικαιολογείται από την μεταξύ τους δηλωθείσα σχέση, βάσει των τους υποβληθέντων Συγκεντρωτικών Καταστάσεων συναλλαγών (Μ. Υ. Φ) που αυτές υπέβαλλαν.

17) Έλαβε και εξέδωσε εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία στα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 όπως αυτά αναλυτικά προαναφέρονται ως άνω.

Επίσης, ως προς τις επίμαχες συναλλαγές της προσφεύγουσας με την ως άνω εκδότης οντότητα, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, προκύπτουν μεταξύ άλλων ότι:

1) Από την επισκόπηση του περιεχομένου για το σύνολο των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα στον έλεγχο παραστατικών, - τριακόσια εξήντα (360) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 692.010,00€ επί συνολικά τριακοσίω εξήντα δύο (362) συνολικής καθαρής αξίας 695.710,00€, όπως αυτά προκύπτουν αναλυτικά από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Εσόδων (Μ.Υ.Φ.) της προσφεύγουσας και της Καταστάσεις

Εξόδων της εν λόγω εκδότριας και έχει καταχωρηθεί η αξία τους στα τηρούμενα βιβλία της – αναγράφονται σαν αριθμοί αυτοκινήτων, για τις επίμαχες πράξεις μεταφοράς εμπορευμάτων, μη σχετιζόμενοι αριθμοί αυτοκινήτων, καθώς η εν λόγω εκδότρια φέρεται να στερείται παντελώς ιδιόκτητων φορτηγών οχημάτων, ούτε επίσης φέρεται να έχει προβεί στην μίσθωση φορτηγών οχημάτων τρίτων, που να δύνανται να καθιστούν δυνατή την διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών, καθώς δεν προκύπτουν πληρωμές ή μεταφορές ποσών σε τρίτους, που να δικαιολογούν τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών.

2) Από τα στοιχεία των αναθέσεων μεταφοράς που εμφανίζεται να επικαλείται η προσφεύγουσα, ως έγγραφα στοιχεία αλληλογραφίας και αποδεικτικά για την επιβεβαίωση των πράξεων φόρτωσης – μεταφοράς για τις επίμαχες συναλλαγές (εισαγωγές – εξαγωγές) που φέρεται η ίδια να έχει αναθέσει ως εντολέας στην εν λόγω εκδότρια, προκύπτουν τα εξής:

α) Μη αναγραφή των στοιχείων ταυτότητας του / της αρμοδίου υπαλλήλου της εν λόγω εκδότριας, στον/ στην οποίο/ οποία απευθύνεται το έγγραφο,

β) Έλλειψη στοιχείων διενεργηθείσας ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, ως είθισται κατά τη συνήθη πρακτική, δεδομένης της έλλειψης λειτουργίας σταθερού τηλεφώνου της εν λόγω εκδότριας στην έδρα της (.....).

3) Από την επισκόπηση της καρτέλας της εν λόγω εκδότριας ως προμηθεύτριας, προκύπτει η εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος (μεταφορά ποσών) μόνο για συνολικό ποσό 17.050,00€.

4) Από την μελέτη – επισκόπηση των τραπεζικών παραστατικών, τραπεζικών επιταγών και στοιχείων που απεστάλησαν από τις Τράπεζες στον έλεγχο κατόπιν σχετικού αιτήματος της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο τα κάτωθι:

α) Το σύνολο των τραπεζικών επιταγών που προσκόμισε στο έλεγχο η προσφεύγουσα, εξοφλούνται στο σύνολό τους υπέρ τρίτων φυσικών και νομικών προσώπων, που ουδεμία σχέση έχουν με το συναλλακτικό κύκλωμα (προμηθευτές) της εν λόγω εκδότριας, όπως αυτό προκύπτει τόσο από τα σώματα των τραπεζικών επιταγών αλλά και τα παραστατικά κατάθεσης αυτών.

γ) Για τις περιπτώσεις των τραπεζικών επιταγών εκδόσεως τρίτων επιχειρήσεων καθώς και της προσφεύγουσας που φέρεται να έχουν εκδοθεί σε διαταγή άλλων δικαιούχων (εκτός της εν λόγω εκδότριας) και τις οποίες η προσφεύγουσα επικαλείται ως παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών της με την εν λόγω εκδότρια, σε καμία εξ αυτών δεν προκύπτει (από τις πράξεις οπισθογράφησης η τυχόν πρόθεμα) οποιαδήποτε οπισθογράφηση εκ μέρους της εν λόγω εκδότριας ούτε επίσης προκύπτει ιδιόχειρη υπογραφή, συνοδευόμενη με τα στοιχεία ταυτότητας οποιουδήποτε φυσικού προσώπου που να αναφέρεται εν προκειμένω ως εξουσιοδοτούμενο και δυνάμενο να οπισθογραφεί τις επιταγές.

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 των εκδοτών 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, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, και δεν διέθετε τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα, λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τον τρόπο διακίνησης των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, οι εξοφλήσεις των υπό κρίση τιμολογίων με την προμηθεύτρια πραγματοποιούνταν 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, δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών άλλα ούτε και την καλή πίστη της προσφεύγουσας, ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών της ως άνω εκδότριας, μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης. Αντίθετα, ο έλεγχος απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια που φαίνεται να παρασχέθηκαν από την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικά με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και της ως άνω εκδότριας, καθώς όπως αποδείχθηκε η τελευταία δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις κρινόμενες συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη, από τ' ανωτέρω προκύπτει ότι 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 ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που η εκδότρια είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει η λήπτρια του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η προσφεύγουσα οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, ως εκ τούτων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές στο σύνολο τους και ουδέποτε

πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συντάξεως και κοινοποίησης ουσιαστικώς αυτοτελούς εκθέσεως ελέγχου της Φορολογικής Αρχής με ίδιες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994) ότι, δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. (στην προκειμένη ωστόσο περίπτωση η έκθεση ελέγχου για τον εκδότη, έχει συνταχθεί από υπάλληλο της ΥΕΔΔΕ), οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή, εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Ως εκ τούτου νομίμως, ο Προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής κατά την σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις έλαβε υπόψη του τις προγενέστερες Εκθέσεις Ελέγχου και Πληροφοριακά Δελτία της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης από το 2^ο ΕΛΚΕ Αττικής ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη πλήρους, σαφούς και εμπεριστατωμένης απάντησης επί των προβληθέντων με το υποβληθέν Σ.Δ.Ε. που υπέβαλε στο 2^ο ΕΛΚΕ Αττικής, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ως άνω ΕΛΚΕ κεφ. « 8. ΑΠΟΨΕΙΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ» (σελ. 36-38) προκύπτει ότι το ως άνω ΕΛΚΕ απάντησε σαφώς και εμπεριστατωμένα στο από 11-12-2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας και εξέτασε τα προσκομιζόμενα σε αυτό στοιχεία αναφέροντας ότι με το εν λόγω υπόμνημα η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο καθώς όλα τα συνημμένα έγγραφα και οι ισχυρισμοί της, προσκομίσθηκαν και εκτέθηκαν και στην ΥΕΔΔΕ Αττικής και μνημονεύονται στην από Πληροφοριακή έκθεση της ίδιας Υπηρεσίας .

Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι αβάσιμος.

Επειδή, συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε ως Λογιστικές διαφορές τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ακολούθως ορθώς δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα εν λόγω εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Επειδή, για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017 έχουν καταλογιστεί στην προσφεύγουσα από το 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής όμοιες παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ίδια εκδότρια οντότητα και έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατά των οποίων η προσφεύγουσα προσέφυγε στην Υπηρεσία μας με την αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της και ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας έχει εκδώσει την με αρ. απόφαση του με την οποία απορρίπτεται η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων, φορολογικού έτους 2018.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01/2018 - 31/12/2018

Α . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	201.755,90€	201.755,90€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	100.877,95€	100.877,95€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	302.633,85€	302.633,85€

(αριθμ. πράξης)

Β. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	166.970,40€	166.970,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	83.485,20€	83.485,20€
Σύνολο φόρου για καταβολή	250.455,60€	250.455,60€

(αριθμ. Πράξης)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.