



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/06/2025

Αριθμός απόφασης: 2011

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312347

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, με έδρα στην, οδός αρ.....,ΤΚ, κατά:

α) της υπ' αριθ./11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

β) της υπ' αριθ./11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

5.Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 11/12/2024 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6.Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7.Τα με αριθ. πρωτ./29-04-2024 και/08-05-2025 Υπομνήματα του προσφεύγοντος που κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας.

8.Την με ID εισερχ./04-06-2025 Έκθεση με θέμα αναπομπή υπόθεσης ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν της με αριθ. .../15-05-2025 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 19/12/2024 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος 89.917,04 Ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 44.958,52 Ευρώ και διαφορά λοιπών φόρων (ειδική εισφορά αλληλεγγύης) ποσού 16.734,59 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 151.610,15 Ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ./11-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2018-31/12/2018 που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 52.742,91 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού 26.371,46 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 79.114,37 Ευρώ.

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθ./25-06-2024 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για το φορολογικό έτος 2018, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Φ.Π.Α. και Εισοδήματος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Η ως άνω εντολή κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1ΑΤ ΕΞ 2024/26-06-2024 έγγραφο και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκ μέρους της εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων. Ο έλεγχος κατέληξε στην επιβολή των σχετικών καταλογισμών με την έκδοση των ως άνω αναφερόμενων οριστικών πράξεων εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω λήψης και καταχώρησης εικονικών τιμολογίων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται στο με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/30-05-2024/3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ Δελτίο Πληροφοριών και την από 27-05-2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) & του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) όπου μετά από έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε είκοσι ένα (21) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 222.075,40€ πλέον Φ.Π.Α. 53.298,10€, ήτοι συνολικής αξίας 275.37,50€ κατά το φορολογικό έτος 2018, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 για το ποσό των συνολικά 21 εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε καθαρής αξίας **222.075,40€** και ΦΠΑ **53.298,10€** και επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Πλέον, ο έλεγχος ως προς τη φορολογία ΦΠΑ δεν αναγνώρισε την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών ύψους **53.298,10€** για φορολογητέες εισροές ύψους **222.075,40€**.

Ακολούθως, εκδόθηκε το υπ' αριθμό/12-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ σε απάντηση του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε τις έγγραφες απόψεις του με το με αρ. πρωτ. υπόμνημά του/02-12-2024.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ως προς την απόδειξη του συναλλακτικώς ανύπαρκτου και την αντιστροφή του σχετικού βάρους απόδειξης, η κρίση του ελέγχου ότι η εκδότρια εταιρεία ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη είναι παντελώς αόριστη, πλημμελώς αιτιολογημένη και αναπόδεικτη.
2. Δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, διότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές στο σύνολο τους και σε κάθε περίπτωση η εταιρεία ήταν καλόπιστη λήπτρια.

Σε συνέχεια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας τα με αριθ. πρωτ./29-04-2024 και/08-05-2025 Υπομνήματα προς συμπλήρωση των ισχυρισμών του επί της με αριθ.πρωτ...../20-01-2025 ενδικοφανούς προσφυγής προσκομίζοντας νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 72 του ν.5104/2024, τα οποία η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε στην διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Συγκεκριμένα, με το με αριθ. πρωτ./29-04-2024 Υπόμνημα συνυπέβαλε: α) αντίγραφα των επιταγών σε διαταγή της «.....» με τις οποίες εξόφλησε τα υπό κρίση τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε προς αυτόν η εν λόγω εταιρεία, β) αντίγραφα των τιμολογίων που έλαβε από την εταιρεία «..... αντίγραφα των τιμολογίων που εξέδωσε σε πελάτες στους οποίους μεταπώλησε τα εμπορεύματα, καθώς και τις αντίστοιχες καρτέλες πελατών και με το με αριθ. πρωτ./08-05-2025 Υπόμνημα συνυπέβαλε: α) αντίγραφο αναλυτικής κίνησης του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσε στην για το χρονικό διάστημα από 11/12/2020 έως 10/01/ ,β) αντίγραφα των τιμολογίων εκδόσεως «.....» με συνημμένα αντίγραφα τιμολογίων πώλησης εκδόσεως του ιδίου προς πελάτες του, από τα οποία προκύπτει ταύτιση της ποσότητας και του είδους των προϊόντων τα οποία προμηθεύονταν από την «.....» και τα οποία στη συνέχεια τα πουλούσε.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου που συνέταξε η ελέγχουσα φορολογική αρχή, καθώς και από την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη αυτής και ως εκ τούτου αποτελούν νέα στοιχεία, με την υπ' αριθ./15-05-2025 Πράξη της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η αναπομπή της υπόθεσης στην ελέγχουσα φορολογική αρχή (1^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ), προκειμένου αυτή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της εντός προθεσμίας 10 ημερών.

Επειδή, η παραλαβή του ανωτέρω Υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του οριζομένου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 72 ν.5104/2024, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθ./**15-05-2025 Απόφαση για την Παράταση της προθεσμίας εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής** για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018.

Επειδή, σε εκτέλεση της με αριθ. πρωτ. .../**15-05-2025** πράξης αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (**1^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ**), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με το υπόμνημα και μας διαβίβασε τη με ID εισερχ./**04-06-2025 έκθεση με θέμα αναπομπή υπόθεσης ελέγχου**, στην οποία λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προσκομιζόμενα στοιχεία διαπιστώνει ότι: «...Σύμφωνα με την Συγκεντρωτική Κατάσταση Προμηθευτών (Εγκεκριμένες Εγγραφές) Μ.Υ.Φ., που υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, η εν λόγω εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, εμφανίζεται ως κύριος προμηθευτής του προσφεύγοντος κατά το φορολογικό έτος 2018... Επομένως οι αγορές από την εν λόγω εταιρεία αποτελούν το 75% του συνόλου των αγορών. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων με τις καταθέσεις στην Τράπεζα εξόφλησε τα δύο (2) πρώτα τιμολόγια που έλαβε και μέρος του τρίτου τα οποία εκδόθηκαν κατά τους μήνες Φεβρουάριο και Μάρτιο του 2018, ενώ τα υπόλοιπα τιμολόγια εμφανίζεται να τα εξοφλεί το έτος 2021, ήτοι τρία (3) χρόνια μετά τη λήψη τους, με έκδοση επιταγών σε διαταγή της εν λόγω εταιρείας...Την ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη η ελεγχόμενη οντότητα στο σύνολό τους ήτοι ειδικότερα διαπιστώνει ότι κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς κάθε αντισυμβαλλόμενο αυτής, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις Μ.Υ.Φ. για ελεγχόμενα έτη. Και αυτό διότι, η εδώ ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, ήτοι δηλαδή την ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ανύπαρκτη υλικοτεχνική υποδομή της, την ανυπαρξία απασχολούμενου προσωπικού της, την απουσία αγορών - δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ...Ο παρών έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις, όπως αυτές διατυπώθηκαν στις από 11-12-2024 Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ και χαρακτηρίζει εικονικά τα είκοσι ένα (21) φορολογικά παραστατικά (Τιμολόγια Πώλησης) καθαρής αξίας 222.075,40€ πλέον ΦΠΑ 53.298,10€, ήτοι συνολικής αξίας 275.373,50€, που έλαβε ο προσφεύγων από την «.....» με ΑΦΜ

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

«β... 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, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των 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 506/2012**). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (**ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012**). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου 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 (**ΣτΕ 1184, 1126/2010**).

Επειδή, 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 επιχειρήσεως του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος της αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (**ΣτΕ 1404/2015**).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **76** του **ν.5104/2024** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **77** του **ν.5104/2024** 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, με τις διατάξεις του άρθρου **27** 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 στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην από **11/12/2024** και **11/12/2024** έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α αντίστοιχα του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ερειδόμενη στο με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ/30-05-2024/3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ Δελτίο Πληροφοριών και την από 27-05-2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) & του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) όπου αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας του εκδότη «.....», **ΑΦΜ**, ήτοι:

- Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε επιτόπιο έλεγχο στην ελεγχόμενη επιχείρηση στις 22/03/2019 στην έδρα της ελεγχόμενης οντότητας, επί της οδού στην Αττικής όπου διαπιστώθηκε ότι ουδέποτε λειτούργησε στην εν λόγω έδρα.
- Η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζεται να προβαίνει σε πλήθος πωλήσεων (όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές καταστάσεις Μ.Υ.Φ.) χωρίς να εμφανίζει και την αντίστοιχη υλικοτεχνική υποδομή για την αποθήκευση και συσκευασία των πωληθέντων ειδών. Πρώτα απ' όλα δεν εμφανίζεται να διέθετε τους κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, αν αναλογιστεί κανείς τις δηλωθείσες δραστηριότητες της και τα είδη τα οποία φέρεται να εμπορευόταν. Επιπλέον, δεν εμφανίζεται να διέθετε ούτε μεταφορικά μέσα (κατά κυριότητα ή κατά χρήση) δυνάμει των οποίων θα μπορούσε η οντότητα να εξυπηρετήσει τις δραστηριότητες της (π.χ. λιανικό εμπόριο οικιακών συσκευών κ.λ.π.) Επιπλέον, διερευνήθηκε και διαπιστώθηκε ότι, ουδέποτε είχε προχωρήσει σε αγορά εξοπλισμού (παγίων στοιχείων, υλικοτεχνικής υποδομής, πρώτων υλών, εμπορευμάτων, οχημάτων κ.λ.π.) από αγορές εκτός της χώρας.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής — δηλώσεις Φ.Μ.Υ. αλλά και σύμφωνα με την ενημέρωση που μας παρείχε ο Ε.Φ.Κ.Α. με το αριθμ. Πρωτ./Σ.148714 (06-10-2023 η επιχείρηση - Α.Φ.Μ..... δεν βρέθηκε ως απογεγραμμένος εργοδότης στο Ολοκληρωμένο Πληροφορικό Σύστημα του τ. ΙΚΑ ΕΤΑΜ και συνεπώς δεν απασχόλησε προσωπικό. Παρά το γεγονός λοιπόν, ότι εμφανίζεται να έχει προχωρήσει σε πολύ μεγάλο όγκο συναλλαγών και να έχει εμπορευθεί σοβαρό όγκο αγαθών από ενάρξεως της λειτουργίας της, δεν απασχολούσε ούτε έναν εργαζόμενο, έστω ανειδίκευτο εργάτη.
- Από τα δεδομένα του ελέγχου προκύπτει ότι για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019 πραγματοποιήθηκαν ελάχιστες αγορές-δαπάνες βάσει των υποβληθεισών Συγκεντρωτικών καταστάσεων Προμηθευτών — Εξόδων, στη μεν χρήση του 2018 είναι μόνο 1.022.77 ευρώ ενώ στη χρήση του 2019 ανέρχονται σε 315.187,20 ευρώ γεγονός που από μόνο του καθιστά αδύνατη την διενέργεια του πλήθους πωλήσεων 4.138.580,36€ και 4.221.777,68€ όπως εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές Καταστάσεις Εσόδων.
- Επιπλέον από την επεξεργασία αναλυτικών κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης οντότητας, διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιούνται πληρωμές για λειτουργικές δαπάνες (όπως Δ.Ε.Η., ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ, ΥΔΡΕΥΣΗ, ΕΝΟΙΚΙΑ, ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ, ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ Κ.Α.) που διέπουν τη λειτουργία κάθε ενεργής επιχείρησης. Επομένως, εκ των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι, όχι μόνο τύποις- αλλά και ουσία, η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις επίμαχες πωλήσεις αγαθών/υπηρεσιών, εφόσον δεν προκύπτουν πραγματικές αγορές/δαπάνες ικανές, ώστε να μπορούν να διενεργηθούν οι αντίστοιχες πωλήσεις.
- Αναφορικά με την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων της ελεγχόμενης οντότητας που έλαβε χώρα αρχικά διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός άμεσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός που δε συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική. Επιπλέον από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και την σύγκριση του πίνακα των πρωτογενών καταθέσεων (πιστώσεων) και του πίνακα εσόδων, όπως προκύπτουν εκ των συγκεντρωτικών Καταστάσεων ΜΥΦΙ διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω ποσά καταθέσεων, ύψους 1.233.960,74 δεν επαρκούν για να θεωρηθούν ότι καταβλήθηκαν για την εξόφληση 4.138.580,36 όπως αναφέρεται στην Μ.Υ.Φ. εσόδων στη χρήση του 2018.

- Αντίστοιχα το ίδιο ισχύει σε μικρότερο βαθμό και για την χρήση του 2019 αφού διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω ποσά καταθέσεων, ύψους 3.628.179,19 δεν επαρκούν για να θεωρηθούν ότι καταβλήθηκαν για την εξόφληση 4.221.777,68 όπως αναφέρεται στην Μ.Υ.Φ, Εσόδων. Σε κάθε περίπτωση, η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προκειμένου να διασταυρώσουμε εάν οι ελάχιστες ως άνω καταθέσεις, αντιστοιχούν σε εξοφλήσεις φορολογικών στοιχείων.
- Πέραν των ανωτέρω, η ελεγχόμενη οντότητα δεν εμφανίζει και την ανάλογη οικονομική οργάνωση που θα έπρεπε να διαθέτει, προκειμένου να παρακολουθεί το πλήθος των συναλλαγών που φέρεται να διενεργεί. Μάλιστα δεν υφίσταται ούτε καν στοιχειώδης λογιστική οργάνωση, δεδομένου ότι η οντότητα έχει υποβάλει από της ενάρξεώς της μέχρι και σήμερα μόνο μία δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 με μηδενικά Ακαθάριστα. Αναφορικά με τις μηνιαίες δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019 υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις με καταγραφή ποσών σχεδόν ισόποσα σε Φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές με αποτέλεσμα να μην αποδίδεται ποτέ φόρος ή όταν αποδίδεται να μην υπερβαίνει το ΠΟΟό των 100,00 ευρώ γεγονός που δε συνάδει με τις υποτιθέμενες πωλήσεις που εμφανίζεται να διενεργεί.
- Χαρακτηριστικό επίσης είναι το γεγονός ότι σε κανένα στάδιο του ελέγχου η οντότητα δεν προσκόμισε τα τηρούμενα από πλευράς της λογιστικά βιβλία και αρχεία παρά τις συνεχείς προς τούτο οχλήσεις μας αλλά και της οχλήσεις Υ. Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ. Το γεγονός της μη ανταπόκρισης στο αίτημα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης βιβλίων, στοιχείων, αρχείων της ελεγχόμενης οντότητας ενισχύει την άποψη του ελέγχου ότι οι σχετικές επίμαχες συναλλαγές ουδέποτε διενεργήθηκαν. Η ως άνω πρακτική εκτιμάται ότι είχε ως μοναδικό σκοπό την καθυστέρηση της ολοκλήρωσης του ελέγχου και την προσπάθεια συγκάλυψης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο εκδότης των στοιχείων ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτός, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτος, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018).

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δε τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντος ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Επειδή, με τα με αριθ. πρωτ.29-04-2024 και08-05-2025 Υπομνήματα που κατέθεσε ο προσφεύγων επί της ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται: α)τα εκδοθέντα Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια προς πελάτες του στους οποίους μεταπώλησε τα αγορασθέντα εμπορεύματα από την «.....», καρτέλες πελατών, αντίγραφα των υπό κρίση τιμολογίων που έλαβε από την εταιρεία «.....» καθώς και αντίγραφα των σωμάτων των επιταγών του εις διαταγή της εταιρείας «.....» προς εξόφληση των υπό κρίση ληφθέντων τιμολογίων και αντίγραφο αναλυτικής κίνησης του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού του της για το χρονικό διάστημα από 11.12.2020–10.01.2022.

Επειδή, από τα ανωτέρω στοιχεία δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών καθώς ο εν λόγω εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν φορολογικά υπαρκτός **πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτος**, αφού δε διέθετε το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθετε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των υπηρεσιών και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης των συναλλαγών.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης και ο οποίος δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία, τόσο κατά την αρχική προσκόμιση στοιχείων στην ελεγκτική φορολογική αρχή, όσο και στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής και των με αρ. πρωτ. /29-04-2024 και /08-05-2025 Υπομνημάτων του, προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν **ανύπαρκτες** στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, με το άρθρο 171 παρ. 4 του ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. και συνακόλουθα στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 10/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στην από /04-06-2025 έκθεση με θέμα αναπομπή υπόθεσης ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **20/01/2025** και με αριθ. Πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της α) υπ' αριθ. /11-12-2024 Οριστικής

Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ. /11-12-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018.

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

Επί της υπ' αριθ. /11-12-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	Απόφαση ΔΕΔ	Διαφορά
Πιστωτικό ποσό φόρου	68,17			68,17
Χρεωστικό Ποσό φόρου		89.848,87	89.848,87	89.848,87
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης		44.958,52	44.958,52	44.958,52
Ειδική εισφοράς αλληλεγγύης		16.734,59	16.734,59	16.734,59
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο Φόρου	581,83	152.191,98	152.191,98	151.610,15

Επί της υπ' αριθ. /11-12-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2018 έως 31-12-2018

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	Απόφαση ΔΕΔ	Διαφορά
Πιστωτικό Υπόλοιπο	555,19			555,19
Χρεωστικό Υπόλοιπο		52.742,91	52.742,91	52.742,91
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		26.371,46	26.371,46	26.371,46
Σύνολο φόρου για καταβολή		79.114,37	79.114,37	79.114,37
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	555,19			555,19

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.

