



Καλλιθέα, 25-5-2023

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης:460

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 2131604552  
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

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

**3.** Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας ..... κατά της με αριθ. .... Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της με αριθ. .... Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Την με αριθ. .... Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και την με αριθ. .... Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από ..... οικίες εκθέσεις ελέγχου.

**6.** Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ....., 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:

-Με την με αριθ. .... Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 49.291,14€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 24.645,57€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **73.936,71€**.

-Με την με αριθ. .... Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού ποσού ΦΠΑ ύψους 40.792,66€ πλέον προστίμου αρθ.58<sup>Α</sup> ΚΦΔ ύψους 20.396,33€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **61.188,99€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το φορολογικό έτος 2016 δυνάμει της με αρ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ . Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. .... Δελτίο Πληροφοριών (αρ. πρωτ. εισερχ. ....), με συνημμένη σε αυτό την από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην ...../Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΧΡΥΣΟΥ ΑΚΑΤΕΡΓΑΣΤΟΥ», από τον οποίο προέκυψε ότι έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας σε διάφορες επιχειρήσεις κατά τα φορολογικά έτη κατά τα έτη 2016-2017-2018-2019, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο από το αρμόδιο 2<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι προσφεύγουσα κατά τη φορολογική περίοδο 1/1/2016- 31/12/2016 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, επτά (7) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 169.969,46 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 40.792,66€, από την ως άνω εκδότρια ..... Την αξία των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων η προσφεύγουσα είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της καθώς και από το φόρο εκρών ως προς το Φ.Π.Α. και οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο καθώς δεν αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές και προστέθηκαν ως εκ τούτου ως λογιστικές διαφορές.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών από τη φορολογική αρχή-απόδειξη της αλήθειας των συναλλαγών και της καλής πίστης της εταιρείας ως προς το πρόσωπο της εμφανιζόμενης εταιρείας.
2. Μη νόμιμη η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου. Ανεπαρκώς αιτιολογημένη η διαπίστωση περί συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας και αδυναμίας της να εκπληρώσει τις κρινόμενες

παροχές/συναλλαγές-έλλειψη θεμελιώδους και αναγκαίου στοιχείου για τη απόδειξη της εικονικότητας των τιμολογίων από τη φέρουσα το βάρος της απόδειξης φορολογική αρχή.

3. Μη νόμιμη άρνηση δικαιώματος έκπτωσης της αξίας των τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, λόγω καλής πίστης κατά τη λήψη του τιμολογίου και σε κάθε περίπτωση (επικουρικά) μη γνώσης ενδεχόμενης συμπαιγνίας του εκδότη με τρίτους που εμφανίσθηκαν ως συναλλασσόμενοι. (ΠΟΛ.1071/2015, ΠΟΛ.1097/2016)

**Επειδή** σύμφωνα με το **αρθ.1 παρ. 2 του ν. 4308/2014** ορίζεται: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...»

**Επειδή** με το άρθρο 5 του ιδίου ως άνω νόμου 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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 : «.....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 εταιρία, 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ 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 σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 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 πραγματοποίησής 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, περαιτέρω με την **1404/2015 απόφαση του ΣτΕ**, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. **1β του αρθ. 32 του ν. 2859/00 (ΦΠΑ)** 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...»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)** 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) ....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,...»

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ. 1097/2016** Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.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», ορίζεται 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** με την **ΠΟΛ 1071/2015** με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους», έγινε δεκτό 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** από τις διατάξεις του **άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ.** 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** σύμφωνα με τις από ..... οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ του αρμόδιου 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και του συνημμένου σε αυτή με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. .... Δελτίο Πληροφοριών (αρ. πρωτ. εισερχ. ....) με επισυναπτόμενη την από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.ΔΔ.Ε. Αττικής, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρεία ...../Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών με κύρια δραστηριότητα «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΧΡΥΣΟΥ ΑΚΑΤΕΡΓΑΣΤΟΥ», προέκυψε ότι η προσφεύγουσα κατά το ελεγχόμενο έτος 2016, έλαβε επτά (7) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 169.969,46€, πλέον Φ.Π.Α. 40.792,66€, από την ως άνω εκδóτρια

εταιρεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Εν προκειμένω, από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση ..... ήταν μία συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση η οποία έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας σε διάφορες επιχειρήσεις κατά τα φορολογικά έτη 2016-2017-2018-2019. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εκδότρια εταιρεία ουδέποτε ανευρέθη στη δηλωθείσα επαγγελματική της έδρα, δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και δεν διέθετε τις υποδομές και το απαιτούμενο προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και επί των στοιχείων που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες περιόδους. Περαιτέρω, δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ούτε εισαγωγές από τρίτες χώρες και πραγματοποίησε την συντριπτική πλειοψηφία των αγορών της από τρίτους-προμηθευτές για τους οποίους διαπιστώθηκε ότι εξέδωσαν εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία (.....) και συγκεκριμένα η οντότητα .....» κρίθηκε εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το φορολογικό έτος 2016 με έκδοση εικονικών στοιχείων συνολική καθαρής αξίας **32.865.037,31€**. Από επιτόπιους ελέγχους παρουσίαζε τα χαρακτηριστικά μιας κλειστής επιχείρησης έχοντας κατεβασμένα ρολά με απουσία ιδιοκτητών και υπαλλήλων ενώ δεν έχει υποβάλλει δήλωση διακοπής εργασιών ή μεταφοράς έδρας ούτε βρέθηκαν καταχωρημένες δηλώσεις με καταστάσεις συμφωνητικών της παραγράφου 16 άρθρου 8 ν. 1882/90.

**Επειδή**, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο από το 2ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι τα κρινόμενα επτά (7) εικονικά Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια Πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 169.969,46 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 40.792,66 ευρώ, που έλαβε η προσφεύγουσα κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 από την επιχείρηση ....., τα οποία έχει καταχωρήσει στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, αναφέρονται σε αγορές καθαρού χρυσού Κ24, αναγράφουν την ποσότητα, την τιμή μονάδας, τις αξίες, την ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής και έχουν μονογραφές για την παράδοση και την παραλαβή των αγαθών, χωρίς ωστόσο να αναγράφεται σε κανένα τιμολόγιο ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου. Όσον αφορά στον τρόπο εξόφλησης των εν λόγω τιμολογίων η προσφεύγουσα προσκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου αντίγραφα των πρόσθιων (μόνο) όψεων των τραπεζικών επιταγών οι οποίες εκδόθηκαν σε διαταγή της επιχείρησης ..... με χρέωση του εν λόγω λογαριασμού που τηρεί η προσφεύγουσα στην Τράπεζα ..... καθώς και αντίγραφο κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού της στην Τράπεζα ....., με αρ. .... Ωστόσο, η επικαλούμενη εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων από την προσφεύγουσα μέσω της έκδοσης επιταγών, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης, δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών αλλά ούτε και την καλή πίστη της προσφεύγουσας καθώς από την πλευρά της δεν τίθενται στοιχεία τεκμηρίωσης των συναλλαγών καθώς και του προσώπου με το οποίο συναλλάχθηκε η προσφεύγουσα κατά τη διενέργεια των κρινόμενων συναλλαγών. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε μια λίστα πελατών της και τα αντίστοιχα Τιμολόγια, στους οποίους, όπως ισχυρίζεται, πούλησε το χρυσό ως πρώτη ύλη, καθώς και μια λίστα κατασκευαστών με τα αντίστοιχα Τιμολόγια, στους οποίους, όπως ισχυρίζεται, έδινε την πρώτη ύλη, προκειμένου να κατασκευάσουν τα κοσμήματα που εμπορεύεται, χωρίς ωστόσο να αποδεικνύονται οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί της, ήτοι δεν τεκμηριώνεται ότι οι επακόλουθες πωλήσεις αφορούν τις αγορές πρώτων υλών όπως αυτές αναφέρονται στα κρινόμενα

φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης από την προσφεύγουσα του πραγματικού των υπό κρίση συναλλαγών καθόσον δεν ανταπέδειξε στον έλεγχο ότι οι συναλλαγές ήταν υπαρκτές ούτε ότι η εικονικότητα υπάρχει μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη ή ότι ενδεχομένως δεν υπάρχει καθόλου εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

**Επειδή** σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.:** «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 φόρου.»

**Επειδή,** από την από ..... σχετική έκθεση ελέγχου του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου βάσει της από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.ΔΔ.Ε. Αττικής (όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 42-44 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος) αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία της ως άνω εκδότριας επιχείρησης, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς η διαπιστωθείσα παράβαση περί λήψεως από την προσφεύγουσα κατά το έτος 2016 επτά (7) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 169.969,46€, πλέον Φ.Π.Α. 40.792,66€, καθόσον η ελεγκτική αρχή χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά και συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτός.

**Επειδή** τόσο κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων συναλλαγών καθώς και την επικαλούμενη καλή πίστη της και σε κάθε περίπτωση στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ύπαρξης «καλής πίστης» κατά τη διενέργεια των υπό κρίση συναλλαγών που αναφέρονται σε φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτός καθότι αναπόδεικτος.

**Επειδή** κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης ..... εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ. του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ 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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία υποβολής ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..... και την επικύρωση της με αριθ. .... Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της με αριθ. .... Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

### **Φορολογικό έτος 2016**

-Υπ' αρ. .... Οριστική Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

**Σύνολο για καταβολή: 73.936,73€**

-Υπ' αρ. .... Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

**Σύνολο για καταβολή: 61.188,99€**

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

---

**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.