



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/01/2023

Αριθμός απόφασης: 206

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

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 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- 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 **26/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην**ΑΤΤΙΚΗΣ (ΘΕΣΗ**, **Τ.Κ.**), κατά των υπ' αριθμ.:

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία « ΕΠΕ», ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./28-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 235.967,93€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 117.983,97€.

Με την υπ' αριθ./28-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, μειώθηκε η δηλωθείσα ζημία της προσφεύγουσας από το ποσό των 4.548.068,89€ στο ποσό των 86.661,66€.

Με την υπ' αριθ./28-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 56.793,60€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 28.396,80€.

Με την υπ' αριθ./28-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, μειώθηκε η δηλωθείσα ζημία της προσφεύγουσας από το ποσό των 6.084.620,98€ στο ποσό των 1.386.573,75€.

Με την υπ' αριθ./28-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, μειώθηκε η δηλωθείσα ζημία της προσφεύγουσας από το ποσό των 4.328.945,42€ στο ποσό των 850.737,92€.

Με την υπ' αριθ./28-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 326.306,97€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 163.153,50€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το υπ' αριθμ. πρωτ./12-11-2020 (αρ. πρωτ. εισερχ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. /16-11-2020) δελτίο παροχής πληροφοριών που στάλθηκε από τη Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. Αθηνών προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαβιβάστηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. /15-10-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με συνημμένη την από 13/10/2020 έκθεση μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην ετερόρρυθμο εταιρεία υπό την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με Α.Φ.Μ. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του ως άνω διενεργηθέντος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μερικού φορολογικού ελέγχου, προέκυψε ότι, η ελεγχθείσα ετερόρρυθμη εταιρεία υπό την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., καίτοι φορολογικώς υπαρκτή, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, ήδη από το έτος 2014, το δε σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά, καθώς αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές. Κατόπιν εξετάσεως του περιεχομένου της ως άνω εκθέσεως ελέγχου και δεδομένου ότι η επιχείρηση «.....» φέρεται να έχει διενεργήσει συναλλαγές με την εν θέματι εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, εκδόθηκαν η υπ' αριθμ. /0/1118 - 01/04/2022 εντολή ελέγχου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 και η υπ' αριθμ. /0/1118 - 01/04/2022 εντολή ελέγχου φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου, για την εξακρίβωση των ουσιωδών πραγματικών παραστατικών αναφορικά με τις επίμαχες συναλλαγές.

Κατόπιν επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει καταχωρήσει στα λογιστικά αρχεία/βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές (με εκδότη την εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ., ως κάτωθι

Φορολογικό έτος	Καταχωρημένα εικονικά φορολογικά στοιχεία (πλήθος)	Συνολική Καθαρή Αξία (δαπάνες)	Αξία αναλογούντος Φ.Π.Α
2016	2.992	1.369.400,14	322.264,98
2017	2.106	983.199,73	235.967,93
2018	494	236.640,00	56.793,60

Ως εκ τούτου ως προς τη φορολογία εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016,2017,2018 δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι ανωτέρω δαπάνες των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί στα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επιπλέον, ως προς τη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, οι δηλωθείσες μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες από προηγούμενα έτη ήταν ύψους 2.108.807,36€. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για συμψηφισμό ποσό μεταφερόμενων ζημιών ύψους 2.108.807,36€ καθώς για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 είχαν εκδοθεί η υπ' αριθμ. /2020 και η 261/2021 αντίστοιχα οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με τις οποίες προσδιορίστηκαν κέρδη ύψους 615.842,53€ για το φορολογικό έτος 2014 και 1.383.338,25€ για το φορολογικό έτος 2015.Οι ανωτέρω πράξεις έχουν επικυρωθεί με την υπ' αριθμόν /30-07-2021 και την /19-05-2022 Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας. Αντίστοιχα για το φορολογικό έτος 2017 από το σύνολο των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών από προηγούμενα έτη ύψους 4.328.945,42€ που δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα, αναγνωρίστηκε μόνον το ποσό των 850.737,92€ που αποτελεί την ζημία του φορολογικού έτους 2016 όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. /28-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου

φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016. Για το φορολογικό έτος 2018 από το σύνολο των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών από προηγούμενα έτη ύψους 4.458.068,89€ που δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα, αναγνωρίστηκε μόνον το ποσό των 86.661,66€, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./28-07-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017. Το ποσό της αναγνωρισθείσας μεταφερόμενης φορολογικής ζημίας από τον έλεγχο ύψους 86.661,66€ προσδιορίστηκε από τη διαφορά μεταξύ των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο κερδών φορολογικού έτους 2017 και της μεταφερόμενης φορολογικής ζημίας ύψους 850.737,92€.

Επιπρόσθετα, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01-01-2016 - 31.12.2016 το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 4.041,99€ δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο καθώς από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος για τη προηγούμενη φορολογική περίοδο 01-01-2015 - 31-12-2015 και είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της οποίας το αποτέλεσμα ήταν χρεωστικό και έχει ήδη επικυρωθεί με την υπ' αριθμ./19-05-2022 Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./24-06-2022 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 και σε απάντηση αυτού η προσφεύγουσα κατέθεσε τις αντιρρήσεις της με την υπ' αριθμ./14-07-2022 επιστολή της. Επιπλέον, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./24-06-2022 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2017 και 2018 και σε απάντηση αυτού η προσφεύγουσα κατέθεσε τις αντιρρήσεις της με την υπ' αριθμ./14-07-2022 επιστολή της. Οι αντιρρήσεις της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εν συνεχεία συντάχθηκαν οι:

- από 28/07/2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016
- από 28/07/2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικών περιόδων 01/01/2017 - 31/12/2017 και 01/01/2018 - 31/12/2018
- από 28/07/2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης αξίας 01/01/2016 - 31/12/2016
- από 28/07/2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης αξίας φορολογικών περιόδων 01/01/2017 - 31/12/2017 και 01/01/2018 - 31/12/2018 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Για την θεμελίωση της κρίσης περί εικονικότητας ο έλεγχος επικαλείται στοιχεία που αφορούν τον εκδότη και εμπεριέχονται στην από 13.10.2020 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ. Επί της ουσίας γίνεται επίκληση στοιχείων εικονικότητας που αφορούν μόνο τον εκδότη και εν πολλοίς είναι άοριστα.
- 2) Αδυναμία του ελέγχου να αποφανθεί κατά τρόπο σαφή για το αν έγιναν οι συναλλαγές.
- 3) Πλημμελής αιτιολόγηση από τον έλεγχο.
- 4) Τελούσε σε καλή πίστη και τούτο προκύπτει από την υπογραφή σχετικού συμφωνητικού με την εκδότρια επιχείρηση, την αναγραφή της στις οικείες καταστάσεις πελατών -

προμηθευτών, την εξόφλησή της εν μέρει με τραπεζικές επιταγές εις διαταγήν της ή και με άλλα αξιόγραφα.

5) Μη ερευνηθείσα από τη φορολογική αρχή, ως όφειλε για την πληρότητα της αιτιολογίας, πραγματοποίηση των σχετικών συναλλαγών και είσπραξη των επιταγών από τον δικαιούχο τους.

6) Η μη επιδεχόμενη αμφισβήτηση εξόφλησης μέρους των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικές επιταγές εις διαταγήν του εκδότη των τιμολογίων και του υπολοίπου με άλλα αξιόγραφα και μετρητά, η συνεργασία της με μεγάλες εταιρείες στις οποίες η παροχή υπηρεσιών από την ίδια σε αυτές, προϋποθέτει και τη λήψη από την ίδια αντίστοιχων υπηρεσιών φύλαξης, η έλλειψη οποιουδήποτε ισχυρισμού είχε άλλους υπερβολάβους για το σκοπό αυτό αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται στα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια και την καλή της πίστη.

7) Δεν έχει ανάμειξη στις όποιες πιθανές παρανομίες του προμηθευτή της.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «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 το άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ:

«.....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.».

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, 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 αντισυμβαλλόμενού 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 να 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 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως 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 σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τις υπό κρίση περιόδους:

«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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 «Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 «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)».

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό

Επειδή ο εν λόγω έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., έλαβε υπόψη του το υπ' αριθμόν/15-10-2020 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Στις από 28/07/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ των κρινόμενων φορολογικών ετών 2016,2017 και 2018 που αφορούν την προσφεύγουσα εταιρεία, μεταξύ άλλων αναγράφεται το πόρισμα ελέγχου της από 13-10-2020 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για την εκδότρια εταιρεία «..... Ε.Ε.». Ειδικότερα, το πόρισμα για την εκδότρια εταιρεία «..... Ε.Ε.» είναι το κάτωθι:

«6.4.1.2 Πόρισμα Ελέγχου στην από 13-10-2020 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής

Συγκεκριμμένα όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) για να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες συναλλαγές (υπηρεσίες) [...].

Δηλαδή η ελεγχόμενη επιχείρηση Ε.Ε.” εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) για συναλλαγές ανύπαρκτες και ανυπόστατες στο σύνολό τους, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους με την οικειοποίηση του Φ.Π.Α. ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** με την ακόλουθη έννοια: ως προς τις συναλλαγές, διότι εμφανίζουν ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες συναλλαγές για τους παρακάτω λόγους:

1) Δεν διέθετε έδρα από τις αρχές του έτους 2012 διότι όπως δήλωσε εγγράφως η ιδιοκτήτρια του ακινήτου η μίσθωση άρχισε τον Μάιο του έτους 2010 και έληξε τον Δεκέμβριο του έτους 2011.

2) Από τον Ιανουάριο του έτους 2012 έως τον Απρίλιο του έτους 2018 η ελεγχόμενη ουδέποτε λειτούργησε, λόγω μη ύπαρξης επαγγελματικής εγκατάστασης, αφού το συμφωνητικό μίσθωσης που κατέθεσε κατά την έναρξή της ορίζει διάρκεια μίσθωσης ένα έτος και το επόμενο συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης κατατέθηκε στις 04/04/2018 και έγινε αποδοχή του από την ελεγχόμενη οντότητα την ίδια ημέρα.

3) Στις 04/04/2018 δήλωσε μεταφορά έδρας με νέα διεύθυνση την οδό και περίοδο ισχύος μίσθωσης από 06/01/2017 έως 05/01/2020. Από την αναλυτική κατάσταση

για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (έντυπο Ε2) φορολογικών ετών 2012 έως 2017 που έχει υποβάλει ο εκμισθωτής του ακινήτου επί της οδού, κ. με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω ακίνητο έχει δηλωθεί ΚΕΝΟ για το χρονικό διάστημα από 01-01-2012 έως 31-12-2017.

4) Δεν είχε διενεργήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές (λήψη υπηρεσιών).

5) Το προσωπικό που φέρεται να απασχόλησε το έτος 2013 τελεί υπό τον έλεγχο της αρμόδιας υπηρεσίας, ενώ από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ετών 2012 - 2017 με βάση την Δήλωση Ε3 (Κ.Α. 065 & 068) προκύπτει ότι δεν απασχολεί μόνιμο ή εποχικό προσωπικό. Σημειώνεται ιδιαίτερα ότι στο έντυπο Ε3 του έτους 2014 η ελεγχόμενη δεν δήλωσε ούτε «Αμοιβές Προσωπικού» στις δαπάνες της.

6) Δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 ενώ για το φορολογικό έτος 2014 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 09/11/2015 και για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στις 03/04/2018, δηλαδή μετά την επίδοση της με αριθ. /28-02-2018 Πρόσκλησης της Υπηρεσίας μας.

7) Τα ακαθάριστα έσοδα που έχει δηλώσει στη φορολογία εισοδήματος παρουσιάζουν αποκλίσεις τόσο με την αξία των στοιχείων που η ελεγχόμενη έχει δηλώσει στη Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών όσο και με την αξία των στοιχείων που έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από τις δηλώσεις τρίτων. Τα ποσά δαπανών που έχουν δηλωθεί είναι αυθαίρετα, σε προφανή αναντιστοιχία με εκείνα που δηλώνονται από τρίτους και αποτελούν μεθόδευση της ελεγχόμενης προκειμένου να μειώσει τον προς απόδοση φόρο λόγω των υψηλών εμφανιζόμενων εσόδων.

8) Στη Φορολογική δήλωση του έτους 2014 (έντυπο Ε3) η ελεγχόμενη δήλωσε στον πίνακα Β «ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΦΑΣ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ» ότι εξέδωσε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από το Νο έως το Νο και Τ.Π.Υ. ΣΕΙΡΑ Α' από το Νο έως το Νο ενώ τα Τ.Π.Υ. που φέρεται να εξέδωσε προς την Α.Ε. είναι από Νο έως Νο και τα Σειρά Α' είναι από Νο έως Νο

9) Δεν είχε υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2015, 2016 και 2017, τις οποίες υπέβαλε στις 03/04/2018 δηλαδή μετά την επίδοση της με αριθ. /28-02-2018 Πρόσκλησης της Υπηρεσίας μας ενώ και τις περιοδικές 1ου, 3ου & 4ου τριμήνου 2014 τις είχε υποβάλει εκπρόθεσμα στις 11/12/2015.

10) Η εξόφληση όλων των εκδοθέντων, εκ μέρους της επιχείρησης Ε.Ε., φορολογικών στοιχείων που φέρονται να πραγματοποιήθηκαν από τη λήπτρια επιχείρηση με επιταγές τέθηκαν εν αμφιβόλω από τον έλεγχο για τους λόγους που αναφέρθηκαν παραπάνω.

11) Η από 23/05/2018 αίτηση της ελεγχόμενης για παράταση της προθεσμίας προσκόμισης των λογιστικών της αρχείων έρχεται σε αντίθεση με την από 24/07/2018 έγγραφη δήλωσή της για αδυναμία προσκόμισής τους, λόγω κλοπών που έλαβαν χώρα στην εταιρεία. Από τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε στην Υπηρεσία μας για τις συγκεκριμένες κλοπές, προκύπτει ότι η πρώτη κλοπή φέρεται να έλαβε χώρα την (18-05-2018) δηλαδή δύο πλέον μήνες μετά την παραλαβή της Α' Πρόσκλησης (..... /28-02-2018) της Υπηρεσίας μας, δύο ημέρες μετά την επίδοση της δεύτερης πρόσκλησης (No /16-05-2018) και πέντε ημέρες πριν την αίτηση για παράταση προθεσμίας (23-05-2018). Η δεύτερη κλοπή φέρεται να έλαβε χώρα την (14-07-2018) δηλαδή κατά τη λήξη της δεκαήμερης προθεσμίας (13-07-2018) που έθεσε η Φορολογική Διοίκηση για την πρόθεσή της περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

12) Δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθ. /28-02-2018 και /16-05-2018 Προσκλήσεις της Υπηρεσίας μας και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτές λογιστικά αρχεία

με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις αλλά ούτε και στα με αριθ. 1055/16-05-2018 & 2847/29-06-2018 Σ.Δ.Ε. – Κλήσεις Προς Ακρόαση.

Μετά από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα ο έλεγχος διαπιστώνει για την ελεγχόμενη επιχείρηση Ε.Ε.", υπηρεσίες φύλαξης με έδρα επί της οδού αριθ. στην Αθήνα και Α.Φ.Μ., ότι εξέδωσε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία [...].»

Επειδή ο εν λόγω έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., έλαβε υπόψη του το υπ' αριθμόν/15-10-2020 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στο οποίο επισυνάπτεται έκθεση μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην προμηθεύτρια εταιρεία «..... & ΕΕ», με ΑΦΜ: και το γεγονός ότι από αυτήν αποδεικνύεται με βάση πλήρως αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ότι η εν λόγω προμηθεύτρια, αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έκρινε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο , 3^ο ,4^ο , 5^ο , 6^ο και 7^ο Ισχυρισμό

Επειδή εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της υπ' αριθμ./0/1118 – 01/04/2022 εντολής ελέγχου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 και της υπ' αριθμ./0/1118 – 01/04/2022 εντολής ελέγχου φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Επειδή στις από 28/07/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ των κρινόμενων φορολογικών ετών 2016,2017 και 2018 που αφορούν την προσφεύγουσα εταιρεία αναγράφεται το συμπέρασμα του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα με την εταιρεία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ» με Α.Φ.Μ.:.....Ειδικότερα, στις οικείες εκθέσεις αναγράφονται τα εξής:

«.....
Από το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προκύπτει ότι η επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ., εξέδωσε (προς την ελεγχόμενη επιχείρηση "..... Ε.Π.Ε"), εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία καθώς αυτή αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια. Ήτοι, επρόκειτο περί συναλλακτικώς ανύπαρκτου προσώπου.

Από το από 01-02-2012 Ιδιωτικό Συμφωνητικό που προσκομίσθηκε και από το 01-10-2015 που βρέθηκε ότι έχει υποβληθεί με την με αριθμό/20-01-2016 Κατάσταση Συμφωνητικών της παραγράφου 16, άρθρου 8, Ν 1882/90, αορίστου διάρκειας, προκύπτουν ότι θα παρέχονται εργασίες φύλαξης και καθαρισμού στις εγκαταστάσεις της στην έδρα της ελεγχόμενης.

Στα συμφωνητικά αναγράφετε ότι η ΕΡΓΟΔΟΤΡΙΑ θα ειδοποιεί εγκαίρως την ΕΡΓΟΛΗΠΤΡΙΑ για τις εκάστοτε ανάγκες της, ενημερώνοντας την προ ευλόγου χρονικού διαστήματος για τον όγκο και την υπολογιζόμενη χρονική διάρκεια που η τελευταία θα κληθεί να πραγματοποιήσει και σε κάθε περίπτωση τουλάχιστον μία ημέρα πριν την ημερομηνία επιθυμητής έναρξης εργασιών.

Η ΕΡΓΟΛΗΠΤΡΙΑ δε, κατόπιν της ανωτέρω ειδοποίησής, υποχρεούται να εκτελέσει τις ζητούμενες εργασίες εντός του ζητηθέντος χρονικού διαστήματος αποστέλλοντας στις εγκαταστάσεις της ΕΡΓΟΔΟΤΡΙΑΣ ικανό αριθμό ατόμων ή υλικά συσκευασίας, που θα διαθέτουν τα απαιτούμενα προσόντα και προδιαγραφές προς εκτέλεση των ζητούμενων εργασιών.

Οι δε τιμές που έχουν συμφωνηθεί και ισχύουν από 01-10-2015 και εξής είναι για υπηρεσίες φύλαξης προς 25€/ώρα και για υπηρεσίες καθαρισμού προς 14€/ώρα.

Η εταιρεία δεν παρείχε επιπλέον στοιχεία ή πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο που ειδοποιούσε την ΕΡΓΟΛΗΠΤΡΙΑ, με ποιο πρόσωπο ερχόταν σε επαφή, ποιες ήταν οι ανάγκες τις, ποιος ήταν ο όγκος εργασιών που απαιτούνταν, ποια ήταν η υπολογιζόμενη χρονική διάρκεια εκτέλεσης των εργασιών, ποιο ήταν το χρονικό περιθώριο όπου έπρεπε να εκτελεστούν οι εργασίες. Επίσης δεν παρασχέθηκαν στοιχεία σχετικά με το ποια άτομα (στοιχεία, όνομα, επώνυμο κτλ), πόσα άτομα, αλλά και ποια υλικά χρησιμοποιήθηκαν, και φυσικά αν τα άτομα διέθεταν τα ειδικά προσόντα που απαιτούνταν για την εκτέλεση των ζητούμενων εργασιών (πχ άδεια φύλακα / security για τις υπηρεσίες φύλαξης).

Από την περιήγηση στην έδρα της ελεγχόμενης εταιρείας διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για ένα βιομηχανικό κτίριο, που όπως προκύπτει από το με αριθμό Αριθμός Δήλωσης Μισθωτηρίου/14-01-2016 (τροποποίηση του) περιλαμβάνει ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΚΥΡΙΩΝ & ΒΟΗΘ. ΧΩΡΩΝ 9.212,93 τμ / 977,89 τμ και ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ 20.004,00 τμ (ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΔΕΗ)

Από την επισκόπηση του συνόλου των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αυτά διαπιστώθηκε ότι παρουσιάζουν όμοια χαρακτηριστικά. Πρόκειται για Μηχανογραφικά εκδοθέντα Φορολογικά στοιχεία Σειράς Α, τα οποία έχουν συνεχόμενη αρίθμηση. Τα περισσότερα από αυτά φέρουν σφραγίδα και υπογραφή του εκδότη «..... ΕΕ» με ΑΦΜ: Το περιεχόμενο των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι υπηρεσίες καθαριότητας και υπηρεσίες φύλαξης. Ενδεικτικά ως είδος παρεχόμενης υπηρεσίας αναγράφεται: «φύλαξη προαύλιου χώρου αποθήκης», «φύλαξη εισόδου αποθήκης», «καθαρισμός εισόδου αποθήκης», «φύλαξη εσωτερικού αποθήκης», «καθαρισμός φρεατίων», «καθαρισμός γραφεία ορόφου», «καθαρισμός ραμπε - μηχ. εξ.», «καθαρισμός υδρορροών κτιρίου». Ως μονάδα μέτρησης έχουν όλα την τιμή: 1, και ως ποσότητα την τιμή: 1. Στο σώμα των παραστατικών, στο πεδίο παρατηρήσεις έχει αναγραφεί: «ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΒΑΣΗΣ». Ως τρόπος πληρωμής αναγράφεται: «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ».

Στα σώματα των παραστατικών δεν αναγράφεται ποια άτομα διενήργησαν της φερόμενες υπηρεσίες, πόσες ώρες εργάστηκαν, τι ώρα ξεκίνησε ή ολοκληρώθηκε η φερόμενη παροχή υπηρεσίας. Επίσης η παραπομπή «ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΒΑΣΗΣ» δεν προσδιορίζει σε ποια σύμβαση αναφέρεται (ποιας ημερομηνίας κτλ), αλλά ούτε και από τις προσκομισθείσες συμβάσεις προκύπτουν περαιτέρω στοιχεία ή πληροφορίες.

Γενικά, τα εκδοθέντα παραστατικά (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) δεν αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση καθεμιάς συναλλαγής σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014.

Η ελεγχόμενη εταιρεία δεν παρείχε λοιπά στοιχεία για την απόδειξη των φερόμενων στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία συναλλαγών πέρα από τα ίδια τα σώματα αυτών και τα αποδεικτικά πληρωμής.

Από τον έλεγχο σχετικά με τις χρεώσεις και τις πληρωμές που έχουν γίνει για τις χρήσεις από το 2016 έως την ημέρα του ελέγχου προκύπτουν οι παρακάτω πίνακες :

Συνολική Κίνηση

Έτος	Χρεώσεις /Πληρωμές	Πιστώσεις /Τιμολογήσεις	Υπόλοιπο
πριν το 2016	-/-	2.383.659,63	-2.383.659,63
2016	160.974,91	1.691.665,12	-3.914.349,84
2017	315.502,60	1.220.152,76	-4.819.000,00
2018	925.000,00	293.433,60	-4.187.433,60
2019	330.000,00	566,40	-3.858.000,00
2020	457.000,00		-3.401.000,00
2021	590.000,00		-2.811.000,00
2022	180.000,00		-2.631.000,00
	2.958.477,51	5.589.477,51	-2.631.000,00

Και από την ανάλυση του τρόπου πληρωμής :

Έτος	Σύνολο Πληρωμών	Μετρητά	Τραπεζικά Μέσα	
			Εμβάσματα	Επιταγές
πριν το 2016				
2016	160.974,91	71.233,39		89.741,52
2017	315.502,60	233.498,20		82.004,40
2018	925.000,00	792.245,62	95.000,00	37.754,38
2019	330.000,00	330.000,00		
2020	457.000,00	457.000,00		
2021	590.000,00	590.000,00		
2022	180.000,00	180.000,00		
	2.958.477,51	2.653.977,21	95.000,00	209.500,30
Ποσοστά:	100,00%	89,71%	3,21%	7,08%

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι από το σύνολο των πληρωμών που έχουν πραγματοποιηθεί από 01/01/2016 έως 19/05/2022. ποσοστό **89,71%** έχει πραγματοποιηθεί με μετρητά. Ενώ υπόλοιπο **2.631.000,00€** παραμένει ανεξόφλητο στον λογαριασμό και

- Από όλα τα ανωτέρω εκτεθέντα,
- Από το πόρισμα της εκθέσεως της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής,
- Από τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου,
- Από το πλήθος των φορολογικών στοιχείων που έχουν εκδοθεί σε ετήσια βάση, το πλήθος των φορολογικών στοιχείων που έχουν εκδοθεί ανά ημέρα, την χρονική συχνότητα έκδοσης των στοιχείων αυτών, τις ημερήσιες επαναλαμβανόμενες χρεώσεις για ίδιες υπηρεσίες, τα τετραγωνικά της έδρας στην οποία παρασχέθηκαν οι φερόμενες υπηρεσίες και το ύψος της αξίας των παραστατικών,
- Από το γεγονός ότι κανένα παραστατικό δεν υπερέβαινε τα 500,00€ (όριο που θέτουν οι διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 περ.β' του Ν.4172/2013 για την αναγνωρισιμότητα της δαπάνης όταν η πληρωμή δεν γίνει με τη χρήση τραπεζικού μέσου),
- Από τον τρόπο που έχουν διενεργηθεί οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της ελεγχόμενης εταιρείας (διπλοκαταχωρίσεις, συγκεντρωτικές κινήσεις, διπλοί λογαριασμοί ταμείου, τακτοποιήσεις υπολοίπων, εγγραφές σε άλλες ημερομηνίες, εγγραφές με άλλα παραστατικά κτλ)
- Από τον τρόπο με τον οποίο έχουν γίνει οι πληρωμές των επίμαχων ποσών (89,71% με μετρητά),

- Από το γεγονός ότι τόσο ο τρόπος και ο όγκος εκδόσεως των επίμαχων φορολογικών στοιχείων όσο και τα ευρύτατα περιθώρια παροχής πιστώσεως (πέντε και πλέον ετών) για την εξόφλησή τους, δε συνάδουν και δεν προσιδιάζουν με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική του κλάδου δραστηριοποίησης της επιχείρησης, αλλά ούτε και με τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής,

Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έχουν ληφθεί και καταχωρηθεί από την ελεγχόμενη (με εκδότη την εταιρεία «..... ΕΕ», με Α.Φ.Μ. είναι εικονικά στο σύνολό τους και δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/2013. Η ως άνω ετερόρρυθμος εταιρεία δεν είχε τη δυνατότητα να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών που αναγράφοντο επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Σε αυτό το σημείο, κρίνεται σκόπιμο να σημειωθεί ότι, από τα πραγματικά περιστατικά που παρετέθησαν μέχρι τούδε, προκύπτει ότι, η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αξίας είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. Σ.τ.Ε. 505/2012, Σ.τ.Ε. 1498/2011, Σ.τ.Ε. 1184/2010), ήτοι απεδείχθη η πλήρης ανυπαρξία των συναλλαγών και ως εκ τούτου, **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων (ιδετε Σ.τ.Ε. 1184/2010, Σ.τ.Ε. 1126/2010, Σ.τ.Ε. 249/2018, Σ.τ.Ε. 1238/2018).**»

Επειδή όπως αναλύθηκε διεξοδικά ανωτέρω στην παρούσα απόφαση, δεν αποδείχτηκε από την προσφεύγουσα ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως έλαβαν χώρα, ενώ ο έλεγχος απέδειξε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που έχουν ληφθεί και καταχωρηθεί από την προσφεύγουσα (με εκδότη την εταιρεία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ», με Α.Φ.Μ.) είναι εικονικά στο σύνολό τους και δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/2013. Επιπλέον, η εκδότρια εταιρεία δεν είχε τη δυνατότητα να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές υπηρεσιών που αναγράφοντο επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. **Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η αιτιολόγηση του ελέγχου είναι πλημμελής και ότι ο έλεγχος αδυνατεί να αποφανθεί κατά τρόπο σαφή για το αν έγιναν οι συναλλαγές απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη:

α) ότι η εκδότρια εταιρεία ΣΙΑ Ε.Ε.' είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο,

β) τον τρόπο εξόφλησης των κρινόμενων τιμολογίων όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω στην παρούσα και

γ) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα αναφέρει γενικά ότι είχε συνάψει την από 01/12/2012 σύμβαση έργου αορίστου χρόνου με την επιχείρηση «..... & ΣΙΑ ΕΕ», με ΑΦΜ:, χωρίς να αναφέρει συγκεκριμένα ονόματα προσώπων με τα οποία είχε έρθει σε επαφή, τηλέφωνα επικοινωνίας κλπ, στοιχεία τα οποία, με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας, θα ενίσχυαν τον ισχυρισμό περί καλοπιστίας της ίδιας.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι δεν είχε καμία ανάμειξη στις όποιες πιθανές παρανομίες του προμηθευτή της και ότι τελούσε σε καλή πίστη απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 28.07.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή στις από με ημερομηνία θεώρησης 28/07/2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ αναφέρεται ότι κατά τη διενέργεια του παρόντος μερικού επιτόπιου ελέγχου, ανευρέθησαν και άλλες περιπτώσεις δαπανών της προσφεύγουσας, οι οποίες παρουσιάζουν παρεμφερή συναλλακτικά χαρακτηριστικά τιμολόγησής και εξόφλησης με αυτές από την επιχείρηση «.....» (μεγάλο ημερήσιο πλήθος φορολογικών στοιχείων από τον ίδιο προμηθευτή για παρόμοιες υπηρεσίες με αξίες μικρότερες των 500,01€ το καθένα, μεγάλα ανεξόφλητα υπόλοιπα, κλπ. Για τις συγκεκριμένες συναλλαγές υφίστανται υπόνοιες για εικονικότητά τους και συντάχθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./25-07-2022 έγγραφο δελτίο πληροφοριών, το οποίο και απεστάλη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., προκειμένου να προβούν στον έλεγχο αυτών. Συνεπώς, αν σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύψουν επιβαρυντικά στοιχεία για την προσφεύγουσα, ο έλεγχος δύναται να επανέλθει, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΠΕ**», με **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1	28-07-2022	Φ.Π.Α.	01/01/2017 - 31/12/2017
2	28-07-2022	Εισόδημα	2017
3	28-07-2022	Φ.Π.Α.	01/01/2018 - 31/12/2018
4	28-07-2022	Εισόδημα	2018
5	28-07-2022	Εισόδημα	2016
6	28-07-2022	Φ.Π.Α.	01/01/2016 - 31/12/2016

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης / 28-07-2022) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2017

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	235.967,93
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ	117.983,97
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	353.951,90

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης / 28-07-2022) Φορ. Έτους 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ(1)	ΕΛΕΓΧΟΥ(2)	ΔΕΔ(3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέα κέρδη				
ή ζημιά	4.548.068,89	86.661,66	86.661,66	4.461.407,23

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης / 28-07-2022) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	56.793,60
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ	28.396,80
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	85.190,40

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης / 28-07-2022) Φορ. Έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ(1)	ΕΛΕΓΧΟΥ(2)	ΔΕΔ(3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέα κέρδη				
ή ζημιά	6.084.620,98	1.386.573,75	1.386.573,75	4.698.047,23

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης / 28-07-2022) Φορ. Έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ(1)	ΕΛΕΓΧΟΥ(2)	ΔΕΔ(3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέα κέρδη				
ή ζημιά	4.328.945,42	850.737,92	850.737,92	3.478.207,50

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης / 28-07-2022) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2016

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	326.306,97
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ	163.153,50
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	489.460,47

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.