



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 10.04.23

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός Απόφ. 943

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

E-mail : ded.ath@aade.gr

### Α Π Ο Φ Α Σ Η

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 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 αναριθμηθήκε, 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την από 02.01.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... ΣΙΑ ΕΕ» με ΑΦΜ:....., νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα τον δήμο Αθηναίων, επί της οδού ..... αριθμός ..... ΤΚ: ..... κατά των :

α) υπ αρθ' ...../16.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ χρήσης 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ. β) υπ αρθ' ...../16.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ χρήσης 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ καθώς και την

από 26.09.22 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/13 (ΚΦΑΣ), του Ν. 4308/14(ΕΛΠ) και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 του ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται την ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α 1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02.01.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΣΙΑ ΕΕ» με ΑΦΜ:..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε ταχυδρομικά με την υπ' αριθ' ...../25.11.22 επιστολή και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

### **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, Α' ΥΠ/ΝΣΗ, ΤΜΗΜΑ Α2 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ στα πλαίσια της υπ' αριθ. ....../301743/27.09.21 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της διενήργησε έλεγχο ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/13 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/14(Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/13(Κ.Φ.Δ.) για τις χρήσεις 2014 και 2015 στην ως άνω προσφεύγουσα εταιρεία για τις διαπιστώσεις του οποίου συνέταξε την από 26.09.22 έκθεση μερικού ελέγχου την οποία διαβίβασε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ επί της οποίας εδράζονται οι παρακάτω πράξεις :

α) Η υπ'αριθμ. ....../16.11.22 πράξη επιβολής προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.14 – 31.12.14 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ για λήψη είκοσι τριών (23) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «..... ΑΕ » με ΑΦΜ: ..... , για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθαρής αξίας 367.090,92 € πλέον ΦΠΑ 84.430,91 € και για λήψη είκοσι δύο (22) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΠΕ » με ΑΦΜ: ..... , για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθαρής αξίας 338.150,00 € πλέον ΦΠΑ 77.774,50 € για την οποία επιβλήθηκε λόγω υποτροπής πρόστιμο ποσού 5.000,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του ν. 4987/22.

β) Η υπ'αριθμ. ....../16.11.22 πράξη επιβολής προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ για λήψη είκοσι πέντε (25 ) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «..... ΑΕ » με ΑΦΜ: ..... , για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθαρής αξίας 526.300,00 € πλέον ΦΠΑ 121.049,00 € και για λήψη είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΠΕ » με ΑΦΜ: ..... , για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθαρής αξίας 587.255,00 € πλέον ΦΠΑ 135.068,65 € για την οποία επιβλήθηκε λόγω υποτροπής πρόστιμο ποσού 5.000,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του ν. 4987/22.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση ή την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Το δικαίωμα της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις χρήσεων 2014 και 2015 έχει υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο κοινοποίησής τους.

2) Εσφαλμένη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας – πραγματική συναλλαγή.

3) Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τις συναλλαγές της με τις εκδότριες των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων εταιρείες τελούσε σε καλή πίστη έναντι αυτών, καθώς δεν γνώριζε και δεν θα μπορούσε να γνωρίζει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων.

**Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν τις χρήσεις 2014 και 2015.**

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το Δημόσιο απώλεσε το δικαίωμα να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις χρήσεων 2014 και 2015 λόγω τού ότι έχει υποπέσει σε παραγραφή κατά το χρόνο κοινοποίησής τους.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζονταν τα ακόλουθα:**

Στο άρθρο 36 ότι:

«1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ...

3) α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 66§27 περ. α' του ν. 4646/2019 (Α' 201) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 32§2 του Ν.4646/2019 καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», οι διατάξεις δε αυτές ερμηνεύτηκαν με τη υπ' αριθμ. 268/2017 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της ΑΑΔΕ και κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1192/2017, σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (Ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του

ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή [και ήδη σε δεκαετή] σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012,

**Επειδή**, στην αιτιολογική έκθεση του **Ν. 4646/2019**, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (**Ολομ. ΣΤΕ 1738/2017**).

Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της Ολομ. ΣΤΕ 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία, ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣΤΕ 2934/2017). Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλλει επί τα χείρω την θέση του φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2012.

**Επειδή**, στο άρθρο 66 § 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. {.....}

**Επειδή** από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 στις κρινόμενες χρήσεις 2014 και 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 5 του Ν. 2523/1997, του άρθρου 36 § 3 του ΚΦΕ και του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής.

**Επειδή** στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού και Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου 26.09.22 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δυνάμει της οποίας η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη:

α) στην χρήση 2014 σε λήψη είκοσι τριών (23) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «..... ΑΕ » με ΑΦΜ: ....., για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθαρής αξίας 367.090,92 € πλέον ΦΠΑ 84.430,91 € και σε λήψη είκοσι δύο (22) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΠΕ » με ΑΦΜ: ....., για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό

τους καθαρής αξίας 338.150,00 € πλέον ΦΠΑ 77.774,50 €

β) στην χρήση 2015 σε λήψη είκοσι πέντε (25 ) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «..... ΑΕ » με ΑΦΜ: ..... , για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθαρής αξίας 526.300,00 € πλέον ΦΠΑ 121.049,00 € και για λήψη είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΠΕ » με ΑΦΜ: ..... , για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθαρής αξίας 587.255,00 € πλέον ΦΠΑ 135.068,65 €

**Επειδή** η λήψη των παραπάνω των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, **συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 § 5 του ΚΦΔ** το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου στις χρήσεις 2014 και 2015 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλομένων (16/11/2022) πράξεων , καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/24. **Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.**

**2) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για ύπαρξη εσφαλμένης κρίσης της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας – πραγματική συναλλαγή.**

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα έκρινε για την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων , τα οποία ούτως ή άλλως παραπέμπουν σε πραγματικές συναλλαγές μεταξύ αυτής και των εκδοτριών εταιρειών των ως άνω στοιχείων .

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι:

«1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.».

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι:

«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 «Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012)** ορίζεται ότι:

«8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υποχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του **ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014)** ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Βιβλία και στοιχεία» του **ΚΦΔ** ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του **ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997)**, όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 5 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του **ΚΦΔ** όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του **ν.4337/2015** και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του **ν.2523/1997**:

«.....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.

**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 (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ 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» και με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα 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 στην προκείμενη περίπτωση, από την από 26/09/2022 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν ανά εκδότη, ήτοι:

**ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ «..... ΑΕ » με ΑΦΜ: .....**

Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, Α΄ ΥΠ/ΝΣΗ, ΤΜΗΜΑ Α2 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ στα πλαίσια της υπ' αριθ. ....../301743/27.09.21 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας διενήργησε έλεγχο ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/13 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/14(ΕΛΠ)Ν, 4308/14(Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/13(Κ.Φ.Δ.) για τις χρήσεις 2014 και 2015 για την ως άνω αναφερόμενη εκδóτρια προέκυψαν τα παρακάτω:

1) Κατά το έτος 2011 η επιχείρηση ..... είχε εκδώσει τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής προς την εταιρεία ..... ΚΑΙ ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ..... με ΑΦΜ ....., συνολικής καθαρής αξίας 192.600,00 €, και κατά το έτος 2012 η επιχείρηση ..... είχε εκδώσει δεκαεννέα (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής προς την εταιρεία ..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ με ΑΦΜ ....., συνολικής καθαρής αξίας 1.205.000,00 €.

2) Από το έτος 2016 η εν λόγω εταιρεία δεν βρέθηκε να λειτουργεί στις δηλωθείσες ως εγκαταστάσεις της, καθόσον από αυτοψίες συνεργείων ελέγχου τόσο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν κατέστη δυνατό να εντοπιστεί ως οντότητα.

3) Δεν ανταποκρίθηκε στη με αρ. .... /21-04-2016 Πρόσκληση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και λοιπές απαραίτητες για την ολοκλήρωση του ελέγχου πληροφορίες, παρόλο που ενημερώθηκε για την πρόθεση της φορολογικής διοίκησης περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

4) Δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. .... /11-05-2016 Σ.Δ.Ε.- Κλήση για Ακρόαση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, που θυροκολλήθηκε στη διεύθυνση κατοικίας του Προέδρου Δ.Σ. και Διευθύνοντα Συμβούλου της ελεγχόμενης, στις 11-05-2016, έγγραφο με τα οποίο ενημερώθηκε και πάλι για την πρόθεση της φορολογικής διοίκησης περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών με αποτέλεσμα να πραγματοποιηθεί αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. ΕΛ: ..... για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας: «..... Α.Ε.».

5) Η επιχείρηση ..... Α.Ε είναι φορολογικά υπαρκτή (υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ, Φόρου εισοδήματος και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τα έτη 2014-2015) για το έτος 2016 έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ μέχρι τον Μάιο του 2016 (αρ.δηλ.....) δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος αλλά δεν θα μπορούσε να παρέχει κατασκευαστικές εργασίες προς την επιχείρηση ..... ΣΙΑ ΕΕ για τους κάτωθι λόγους:

- Η επιχείρηση ..... δεν διέθετε ούτε το απαιτούμενο άλλα ούτε και το καταρτισμένο προσωπικό για την παροχή των απαραίτητων εργασιών καθώς για το έτος 2014 σύμφωνα με το έγγραφο του ΕΦΚΑ η επιχείρηση απασχόλησε μόνο τρία άτομα σχετικής ειδικότητας εργατοτεχνιτών και για τα έτη 2015 και 2016 δεν απασχόλησε υπαλλήλους σχετικής ειδικότητας με κατασκευαστικές εργασίες.
- Δεν κατέχει ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της.
- Έλαβε 9 επιταγές συνολικής αξίας 163.690,00 € που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το έτος 2015 και 14 επιταγές που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το έτος 2016 συνολικής αξίας 220.500,00 € που αφορούν πληρωμές στο πλαίσιο της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης, όπως αναλυτικά αναφέρονται σε σχετικό πίνακα στη σελίδα 11 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, το σύνολο των οποίων φέρουν ως 1<sup>η</sup> οπισθογραφηση την εταιρεία ..... ΑΕ η οποία με την σειρά της μεταβίβασε τις επιταγές στον ..... για τον οποίο μετά από έλεγχο των ΜΥΦ των

..... ΣΙΑ ΕΕ και ..... διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται συναλλακτική δραστηριότητα μεταξύ αυτού και των ως άνω εταιρειών .

6) Από τον έλεγχο των ΜΥΦ της εταιρείας ..... ΑΕ με την προσφεύγουσα εταιρεία διαπιστώθηκε ότι οι συνολικές παρεσχεθείσες υπηρεσίες από την ..... προς την ..... πού τιμολογήθηκαν σύμφωνα με τις ΜΥΦ ανέρχονται σε 1.371.106,83 € για την εξόφληση των οποίων εκδόθηκαν και προσκομίσθηκαν επιταγές ποσού 1.289.380,00 € ,ήτοι παρέμεινε μια οφειλή ύψους 81.726,83 €.

7) Οι αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις της επιχείρησης ..... παρουσιάζουν μενάλη δυσαναλογία αναμεταξύ τους. Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τις αναλογίες μεταξύ των εξόδων και των εσόδων αφαιρουμένων για το έτος 2015 των εξόδων του ξενοδοχείων (4.347,38€), του εξοπλισμού γυμναστηρίου (1.686,42€) και των χαλιών και κιλιμιών (1.080,00€) και για το έτος 2016 των εξόδων της αγοράς του ακινήτου (450.000,00€), των συμβολαιογραφικών εξόδων (3.464,00€) και του ξενοδοχείου (1.336,28€).

Έτη	Συνολικά έξοδα- Καθαρή αξία	Συνολικά έσοδα Καθαρή αξία	Ποσοστό
2014	245.613,23	2.885.432,92	8,51%
2015	72.558,68	1.349.956,28	5,37%
2016	2.773,54	416.019,51	0,66%

Από τις ανωτέρω αναλογίες παρατηρείται ότι η επιχείρηση ..... δεν θα ήταν δυνατόν να παρέχει το ύψος των αναγραφόμενων υπηρεσιών προς την ..... χωρίς το ανάλογο ύψος των αντίστοιχων δαπανών.

8) Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την εκδότρια αυτών εταιρεία προς την προσφεύγουσα εταιρεία που αφορούν εργασίες συντήρησης των εγκαταστάσεων της εταιρείας ....., δεν φέρουν κανένα στοιχείο για τις παρασχεθείσες εργασίες όπως:

- > Αναλυτική καταγραφή των εκτελεσθεισών εργασιών
- > Κοστολόγηση των εκτελεσθεισών εργασιών
- > Προσωπικό που απασχολήθηκε στις τιμολογημένες εργασίες
- > Εργατοώρες που αναλώθηκαν για την περάτωση των εργασιών
- > Εντολές ανάθεσης εργασιών από τις αρμόδιες τεχνικές υπηρεσίες των διυλιστηρίων
- > Φύλλα εργασιών υπογεγραμμένα από τις τεχνικές υπηρεσίες, που να πιστοποιούν την περάτωση αυτών,

ούτε παραπέμπουν με έγγραφη μνεία επί αυτών σε προηγούμενη συναφθείσα σύμβαση εργασιών μεταξύ των συμβαλλομένων εταιρειών , ει μη μόνον αναγράφεται η ένδειξη «.....».

9) Από το συναφθέν συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας, ως αρχικός ανάδοχος του έργου, και της εκδότριας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εταιρείας αναφέρονται πλήθος εργασιών η πραγματοποίηση των οποίων απαιτούσε ικανό αριθμό τεχνιτών και σε καμία περίπτωση δεν μπορούσαν να παρασχεθούν από μόνο ένα τεχνίτη. Συγκεκριμένα στο συμφωνητικό ανάμεσα σε όλα τα μέρη (εργοδότης, αρχικός ανάδοχος, υπεργολάβος κτλ) που αφορούν τις εργασίες συντήρησης, αναφέρεται ότι οι εργασίες θα ανατίθενται από τους υπευθύνους των τεχνικών υπηρεσιών των ως άνω εγκαταστάσεων στον εκάστοτε εργολάβο όπως προκύψουν, ενώ η αμοιβή της κάθε εργασίας θα υπολογίζεται με

βάση τις απαιτούμενες εργατοώρες και όχι κατ' αποκοπή. Στο ίδιο συμφωνητικό αναφέρεται ρητά ότι σε περίπτωση διαφωνίας των δύο πλευρών για την αξία των επιμέρους εργασιών, η αμοιβή θα υπολογίζεται με τις πραγματοποιηθείσες ερνατοώρες με τιμή 13,20 €/ώρα.

Ο έλεγχος βάσει της ως άνω ενδεικτικής τιμής και των εργασιών συντήρησης που τιμολόγησε η εκδότρια εταιρεία προς την προσφεύγουσα, υπολόγισε ότι οι απαιτούμενες εργατοώρες ανέρχονταν κατά το έτος 2014 σε 27.848,85 και κατά το έτος 2015 σε 39.871,21, όπως αναλυτικά εμφανίζονται στον πίνακα των σελίδων 13 και 14 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, μεγέθη που απέχουν κατά πολύ από τον αριθμό των 3072 εργατοωρών που αντιστοιχούν στον αριθμό των απασχολούμενων ατόμων στην εκδότρια εταιρεία.

Από τα ως άνω αναφερόμενα διαπιστώνεται η αδυναμία εκτέλεσης των συγκεκριμένων εργασιών από την εκδότρια εταιρεία, καθώς το προσωπικό που απασχολούσε ήταν ανεπαρκές και δεν ήταν σχετικής ειδικότητας με τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

#### **ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ «.....» με ΑΦΜ: .....**

Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, Α΄ ΥΠ/ΝΣΗ, ΤΜΗΜΑ Α2 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ στα πλαίσια της υπ' αριθ. ....../301743/27.09.21 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας διενήργησε έλεγχο ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/13 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/14(ΕΛΠ)Ν, 4308/14(Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/13(Κ.Φ.Δ.) για τις χρήσεις 2014 και 2015 για την ως άνω αναφερόμενη εκδότρια προέκυψαν τα παρακάτω:

1) Η ως άνω αναφερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση έλαβε το φορολογικό έτος 2014, εξήντα πέντε (65) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 566.140,61€ πλέον ΦΠΑ 130.216,48 € από τις συναλλακτικά ανύπαρκτες και εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιχειρήσεις ..... (ΑΦΜ.....) και ..... ΙΚΕ (ΑΦΜ.....).

Επίσης, έλαβε το φορολογικό έτος 2015, πενήντα ένα (51) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.145.187,50 € πλέον ΦΠΑ 263.303,13 € από τις συναλλακτικά ανύπαρκτες και εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιχειρήσεις ..... (ΑΦΜ.....), ..... (ΑΦΜ.....) και ..... (ΑΦΜ:.....) και το φορολογικό έτος 2016 έλαβε, τριάντα εννέα (39) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.025.720,00€ πλέον ΦΠΑ 241.524,10€ από την συναλλακτικά ανύπαρκτη και εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιχείρηση ..... (ΑΦΜ.....).

2) Η ως άνω αναφερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση είναι φορολογικά υπαρκτή {υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ, Φόρου εισοδήματος και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών} αλλά συναλλακτικά και ουσιαστικά ανύπαρκτη στο να παρέχει κατασκευαστικές εργασίες προς την προσφεύγουσα επιχείρηση για τους κάτωθι /λόγους:

- Δεν απασχόλησε ποτέ εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, σχετικό με τις προαναφερθείσες δραστηριότητες καθώς όπως παρουσιάστηκε τόσο από τις προσκομιζόμενες μισθοδοτικές καταστάσεις όσο και από το απαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ το προσωπικό που απασχολήθηκε αφορούσε υπηρεσίες εστιατορίου. Κατά συνέπεια, λόγω της αδυναμίας αυτής η ελεγχόμενη σύναπτε συμβάσεις ανάθεσης έργου με τις

επιχειρήσεις ..... ΙΚΕ και ..... οι οποίες είναι εικονικές και δεν είχαν προσωπικό.

- β) Δεν κατέχει ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της.
- Έλαβε 7 επιταγές συνολικής αξίας 111.000,00 € που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το έτος 2016 και 8 επιταγές που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το έτος 2017 συνολικής αξίας 107.000,00 € που αφορούν πληρωμές στο πλαίσιο της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχείρησης, όπως αναλυτικά αναφέρονται σε σχετικό πίνακα στη σελίδα 16 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, το σύνολο των οποίων φέρουν ως 1<sup>η</sup> οπισθογράφιση την εταιρεία «..... » η οποία με την σειρά της μεταβίβασε τις επιταγές στον ..... ή στον ..... ο οποίος τις μεταβιβάζει στον ..... και συνεπώς αποδεικνύεται ότι δεν εισπράττονται από την ελεγχόμενη ούτε από προμηθευτές της, αλλά από μη συσχετιζόμενες οντότητες. Οι διαπιστώσεις αυτές προέκυψαν από έλεγχο που πραγματοποίησε η ΥΕΔΔΕ Αττικής στον .....Διονύσιο στα πλαίσια της υπ' αριθ. εντολής ...../91923/2019)
- Μεγάλος όγκος των εκδοθεισών επιταγών της προσφεύγουσας εταιρείας προς την εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καταλήγουν να εισπράττονται από άτομα τα οποία δεν έχουν καμία οικονομική συναλλαγή για το τεχνικό έργο ούτε με αυτήν ούτε με την εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων . Παραδείγματος χάρη παρατηρείται προμηθευτές της εκδότριας επιχείρησης όπως ο ..... και ο ..... να δίνουν επιταγές σε άλλο προμηθευτή της εκδότριας επιχείρησης, όπως ο ..... ΣΙΑ ΟΕ.
- Απο την προσκομισθείσα καρτέλα μεταξύ της εκδότριας επιχείρησης και του προμηθευτή της ....., προέκυψε ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν καταχωρεί σωστά στοιχεία εξοφλήσεων στην καρτέλα του πελάτη της. Τα στοιχεία που προσκόμισε ούτε αυτά ήταν καταχωρημένα, οι επιταγές δεν ήταν οπισθογραφημένες από τον ..... Επίσης, για τα έτη 2014-2016 η οφειλή του πελάτη της ανήλθε στο ύψος του 1.283.925,94€ από τα οποία φαίνεται να εξοφλήθηκαν βάσει της καρτέλας μόνο τα 727.805,20€ αφήνοντας ανεξόφλητο υπόλοιπο αξίας 556.120,74€ ενώ βάσει των προσκομισθέντων έχουν πληρωθεί τα 247.108,90€ αφήνοντας ανεξόφλητο υπόλοιπο 1.036.817,04€. Οι πληρωμές αυτές, όπως φαίνεται από την καρτέλα κινήσεων της εκδότριας επιχείρησης, έχουν καταχωρηθεί ως συμψηφιστικές εγγραφές, ενώ δεν διευκρινίστηκε το είδος της κίνησης που συμψηφίζονται. Όπως είναι επόμενο αντίκειται στην κοινή λογική να έχουν παρασχεθεί οι εργασίες και να μην έχει εξοφληθεί ο προμηθευτής, πολλώ δε μάλλον όταν η εγγραφή εξόφλησης είναι συμψηφιστική και δεν αποδεικνύεται με τι είδους οφειλή της ελεγχόμενης συμψηφίζεται Ο έλεγχος δεν αποδέχεται τις πληρωμές και θεωρεί ότι δεν πραγματοποιήθηκαν.
- Απο την προσκομισθείσα καρτέλα μεταξύ της εκδότριας επιχείρησης και της προμηθευτριας της .....ΙΚΕ προέκυψε ότι η συνολική οφειλή ανήλθε στο ύψος των 547.479,15€ από τα οποία πληρώθηκαν μόνο 82.250,00€ αφήνοντας

ανεξόφλητο υπόλοιπο ύψους 465.229,15€. Οι πληρωμές αυτές, όπως φαίνεται από την καρτέλα κινήσεων της εκδότριας επιχείρησης, έχουν καταχωρηθεί ως συμψηφιστικές εγγραφές ενώ δεν διευκρινίστηκε με τι είδους κίνηση συμψηφίζονται. Η πλειονότητα αυτών φέρει ως τύπο σχετικού παραστατικού την ονομασία "extrait" η οποία υποδηλώνει κατάθεση χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς της .....ΙΚΕ είτε με μεταφορά ποσών από λογαριασμό σε λογαριασμό είτε με απευθείας κατάθεση μετρητών. Όμως η ..... Μ.ΙΚΕ δεν διέθετε ποτέ τραπεζικούς λογαριασμούς σε οποιοδήποτε τραπεζικό ίδρυμα και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αποδέχεται τις πληρωμές και θεωρεί ότι δεν πραγματοποιήθηκαν.

- Απο την προσκομισθείσα καρτέλα μεταξύ της εκδότριας επιχείρησης και του ..... παρατηρείται ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν καταχωρεί σωστά στοιχεία εξοφλήσεων στην καρτέλα του πελάτη της, τα στοιχεία που προσκόμισε ούτε και αυτά ήταν καταχωρημένα και οι επιταγές δεν ήταν οπισθογραφημένες από τον ..... Επίσης για τα έτη 2015- 2016 η συνολική οφειλή ανήλθε στο ύψος του 1.496.878,50€ από τα οποία πληρώθηκαν μόνο 248.700,00€ αφήνοντας ανεξόφλητο υπόλοιπο αξίας 1.248.178,50€ ενώ βάσει των προσκομισθέντων έχουν πληρωθεί τα 64.500,00€ αφήνοντας ανεξόφλητο υπόλοιπο 1.392.378,50€. Οι πληρωμές αυτές, όπως φαίνεται από την καρτέλα κινήσεων της εκδότριας επιχείρησης, έχουν καταχωρηθεί ως συμψηφιστικές εγγραφές ενώ δεν διευκρινίστηκε τι είδους κινήσεις συμψηφίζουν. Ο ..... δεν διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αποδέχεται τις πληρωμές και θεωρεί ότι δεν πραγματοποιήθηκαν.

3)Οι βασικοί προμηθευτές της εκδότριας επιχείρησης 1. ...., 2. .... Μ.ΙΚΕ και 3. .... οι οποίοι είναι εικονικοί αποτελούν και το μεγαλύτερο ποσοστό των προμηθευτών της που κυμαίνεται από 69,29% μέχρι 77,68%, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Έτη	Συνολικά έξοδα Καθαρή αξία	Σύνολο βασικών προμηθευτών (εικονικοί)	Ποσοστό
2014	728.793,52	566.140,61	77,68%
2015	1.568.226,42	1.145.187,50	73,02%
2016	1.486.474,53	1.025.720,00	69,29%

Κατά συνέπεια δεν θα μπορούσε να παρέχει κατασκευαστικές υπηρεσίες προς την προσφεύγουσα εταιρεία, ούτε προς τις άλλες επιχειρήσεις.

Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την εκδότρια αυτών εταιρεία προς την προσφεύγουσα εταιρεία που αφορούν εργασίες συντήρησης των εγκαταστάσεων της εταιρείας ....., δεν φέρουν κανένα στοιχείο για τις παρασχεθείσες εργασίες όπως:

- > Αναλυτική καταγραφή των εκτελεσθεισών εργασιών
- > Κοστολόγηση των εκτελεσθεισών εργασιών
- > Προσωπικό που απασχολήθηκε στις τιμολογημένες εργασίες
- > Εργατώρες που αναλώθηκαν για την περάτωση των εργασιών

- > Εντολές ανάθεσης εργασιών από τις αρμόδιες τεχνικές υπηρεσίες των διυλιστηρίων
- > Φύλλα εργασιών υπογεγραμμένα από τις τεχνικές υπηρεσίες, που να πιστοποιούν την περάτωση αυτών,

δεν αναφέρουν κανένα στοιχείο για τις παρασχεθείσες εργασίες ει μη μόνον αναγράφεται σ' αυτά η ένδειξη γενικά «για λογαριασμό πελάτη του βάση ιδιωτικού συμφωνητικού»

Στα κατασχεθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά τόσο στο από 01/05/2015 μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και του ..... όσο και στο από 01/11/2015 μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και του ..... αναφέρουν η μεν πρώτη: «Με την παρούσα σύμβαση έργου η Εταιρεία αναθέτει στην Ανάδοχο και αυτή αναλαμβάνει να εκτελεί πάσης φύσεως τεχνική εργασία, παραγωγή και επιμέλεια εκτύπωσης για λογαριασμό πελατών της πρώτης τα οποία θα αποτυπώνονται από τις μηνιαίες εκκαθαρίσεις-τιμολογήσεις» η δε δεύτερη: «Η Εταιρεία αναλαμβάνει εργασίες συντήρησης για λογαριασμό πελάτη της Αναδόχου» χωρίς να αναφέρονται ούτε και στις συμβάσεις οι εργασίες εκτέλεσης και τιμολόγησης.

4) Σύμφωνα με την φύση των εργασιών συντήρησης στις, εγκαταστάσεις της εταιρείας ..... , όπως αποτυπώθηκε στο συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας (αρχικός ανάδοχος του έργου) και της εκδότριας εταιρείας των επίμαχων τιμολογίων , η πραγματοποίηση αυτών απαιτούσε ικανό αριθμό τεχνιτών και σε καμία περίπτωση δεν μπορούσαν να παρασχεθούν από μόνο ένα τεχνίτη.

5) Συγκεκριμένα στο συμφωνητικό ανάμεσα στην προσφεύγουσα εταιρεία και στον εργολάβο ..... που αφορούν τις εργασίες συντήρησης, αναφέρεται ότι οι εργασίες θα ανατίθενται από τους υπευθύνους των τεχνικών υπηρεσιών των ως άνω εγκαταστάσεων στον εκάστοτε εργολάβο όπως προκύψουν, ενώ η αμοιβή της κάθε εργασίας θα υπολογίζεται με βάση τις απαιτούμενες εργατοώρες και όχι κατ' αποκοπή. Στο ίδιο συμφωνητικό αναφέρεται ρητά ότι σε περίπτωση διαφωνίας των δύο πλευρών για την αξία των επιμέρους εργασιών, η αμοιβή θα υπολογίζεται με τις πραγματοποιηθείσες εργατοώρες με τιμή 13,20 €/ώρα.

Α)Ο έλεγχος βάσει της ως άνω ενδεικτικής τιμής και των εργασιών συντήρησης που τιμολόγησε η εκδότρια εταιρεία προς την προσφεύγουσα , υπολόγισε ότι οι απαιτούμενες εργατοώρες ανέρχονταν κατά το έτος 2014 σε 25.307 και κατά το έτος 2015 σε 39.871,21 , όπως αναλυτικά εμφανίζονται στον πίνακα των σελίδων 19 και 20 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, μεγέθη που απέχουν κατά πολύ από τον αριθμό των 3072 εργατοωρών που αντιστοιχούν στον αριθμό των απασχολούμενων ατόμων στην εκδότρια εταιρεία.

Από τα ως άνω αναφερόμενα διαπιστώνεται η αδυναμία εκτέλεσης των συγκεκριμένων ενοασιών από τον ..... καθώς δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

Β)Ο έλεγχος βάσει της ως άνω ενδεικτικής τιμής υπολόγισε τις απαιτούμενες εργατοώρες για τις εργασίες συντήρησης που τιμολόγησε τα έτη 2014 και 2015 ο ..... προς την εκδότρια εταιρεία βάσει της αξίας των τιμολογίων και διαπίστωσε ότι οι απαιτούμενες εργατοώρες για το εν λόγω έτος ανέρχονται σε 25.617,42 € για τό έτος 2014 και σε 44.489,03 € για τό έτος 2015

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται η αδυναμία εκτέλεσης των συγκεκριμένων εργασιών από τον ..... καθώς δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

Περαιτέρω συνάγεται η αδυναμία εκτέλεσης των συγκεκριμένων εργασιών από την εκδότρια εταιρεία καθ' όλη την ελεγχόμενη περίοδο λόγω του ότι για το έτος 2014 απασχολούσε δυο άτομα ειδικότητας υπαλλήλων γραφείου και για τα έτη 2015-2016 δύο άτομα ως ανειδίκευτοι εργάτες που δεν επαρκούσαν να ανταποκριθούν στις ανάγκες εκτέλεσης των απαιτούμενων εργασιών. Οι ανάδοχοι που ανέλαβαν το έργο για λογαριασμό της ήτοι οι ..... δεν απασχόλησαν ποτέ προσωπικό.

**Συνεπώς** στην από 26/09/2022 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλα τα τιμολόγια που έλαβε από τις ανωτέρω εκδότριες επιχειρήσεις αφορούν πραγματικές συναλλαγές (σελίδες 59 και επόμενες της ενδικοφανούς προσφυγής), καθόσον: α) οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν από τις εταιρείες που εξέδωσαν τα στοιχεία, κατόπιν ιδιωτικών συμφωνητικών, β) τα εν λόγω στοιχεία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, γ) τα επίμαχα στοιχεία εξοφλήθηκαν μέσω εμβασμάτων, τραπεζικών καταθέσεων και επιταγών και οι εξοφλήσεις αυτές καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και δ) τα εν λόγω στοιχεία δηλώθηκαν στις καταστάσεις προμηθευτών (ΜΥΦ), ενώ ο έλεγχος εσφαλμένα καταλήγει στο συμπέρασμά του για την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

**Επειδή** οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, είχαν προβληθεί και ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν αιτιολογημένα, καθόσον δεν είναι ικανοί να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από τις ανωτέρω επιχειρήσεις.

**Επειδή** η αρμόδια ελεγκτική αρχή (ΥΕΔΔΕ Αττικής) απέδειξε ότι οι εκδότριες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν .

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των φερόμενων ως εκδοτριών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013.

**Επειδή** η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρησης ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά υπαρκτές πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών μεταφέρθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία όμως, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την



πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί έλλειψης αιτιολογίας του πορίσματος της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και παράνομης αντιστροφής του ανατεθειμένου σε εκείνη βάρους απόδειξης, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

**Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι στις συναλλαγές της με τις εκδότριες των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων εταιρείες τελούσε σε καλή πίστη .**

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που τα ανωτέρω τιμολόγια κριθούν εικονικά, η εικονικότητα, ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, και επιπλέον ενεργούσε με καλή πίστη κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών, καθόσον ούτε γνώριζε, ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει για τη φορολογική συμπεριφορά των εκδοτριών η οποία καλύπτεται από το φορολογικό απόρρητο, αλλά αντιθέτως οι αναφερόμενες στα φορολογικά στοιχεία υπηρεσίες παρασχέθηκαν κατόπιν ιδιωτικών συμφωνητικών που κατατέθηκαν στη ΔΟΥ, ενώ αυτά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους με τραπεζικά μέσα και παρακράτησε τον αναλογούντα φόρο υπεργολάβων (3%). Περαιτέρω, από την αναθέτουσα εταιρεία ....., ουδέποτε ενεργοποιήθηκαν ρήτρες αθέτησης των συμφωνηθέντων, ούτε διαπιστώθηκε η ύπαρξη τυχόν ανεκτέλεστου έργου.

**Επειδή** με την ΠΟΛ. 1210/2013 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών στοιχείων, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι όταν το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη και έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως η αξία του τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ στον εκδότη του στοιχείου, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη.

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999) Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

**Επειδή**, όταν 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις ήταν φορολογικά υπαρκτές πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, αφού δεν διέθεταν το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθεταν μηχανήματα για την εκτέλεση του έργου και συνεπώς δεν είχαν τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτού, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης,

δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία 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 ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

**Επειδή** , οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης 26-09-2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/13 (ΚΦΑΣ), Ν, 4308/14(Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/13(Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, , επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από 02.01.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....& ΣΙΑ ΕΕ» με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** των :α) υπ αρθ' ...../16.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ χρήσης 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και β) υπ αρθ' ...../16.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ χρήσης 2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ .

**Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση**

**Φορολογικό έτος 2014**

**Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του ν. 4987/22 (α/α ΠΕΠ ...../16.11.22)**  
**1 X 5.000,00 € = 5.000,00 €**

**Φορολογικό έτος 2015**

**Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του ν. 4987/22 (α/α ΠΕΠ ...../16.11.22)**  
**1 X 5.000,00 € = 5.000,00 €**

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.