



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/5/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1275

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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 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).

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίαμε, η οποία φέρει διακριτικό τίτλο, η οποία εδρεύει στην κατά της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαμε, που φέρει διακριτικό τίτλο, η

οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη 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 Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 707.261,41€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 353.630,71€.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας (αριθ. ΓΕΜΗ:), βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΥΣΚΕΥΩΝ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ ΤΟΥΣ», τηρώντας υποχρεωτικά Γ' κατηγορίας - διπλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ.έγγραφο της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ** γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο το γεγονός ότι κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ στον ανωτέρω εκδότη με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας το «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΚΤΥΠΩΜΕΝΩΝ Η ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΜΕΝΩΝ ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΩΝ ΚΑΡΤΩΝ, ΕΚΤΥΠΩΜΕΝΩΝ ΜΕ ΕΥΧΕΣ ΚΛΠ» που εδρεύει στην, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω οντότητα εξέδωσε και έλαβε κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, πλήθος εικονικών φορολογικών παραστατικών, καθότι δεν λειτούργησε ποτέ.

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά παραστατικά από την εκδότρια εταιρεία είναι και η προσφεύγουσα νομική οντότητα, η οποία κατά το φορολογικό έτος 2016 Α) έλαβε από την εκδότρια εταιρεία ογδόντα (80) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 2.437.409,65€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 580.547,53€ και

Β) εξέδωσε προς αυτήν δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 61.555,00€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 14.773,20€.

Συνεπεία των διαπιστώσεων των ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, που αφορούν τόσο την εκδότρια εταιρεία, όσο και την προσφεύγουσα νομική οντότητα εκδόθηκε η με αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και λαμβάνοντας υπόψη τα ελεγκτικά πορίσματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στην έκδοση του με αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), επί του οποίου η προσφεύγουσα νομική οντότητα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημα.

Ο έλεγχος, κατόπιν των ανωτέρω, προέβη στην έκδοση της με αριθ.προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ καθώς και της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Όλες οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.
2. Όλες οι πληρωμές διενεργούνταν είτε μέσω τραπεζής, είτε με επιταγές.
3. Ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία μας υπήρξε καλόπιστη λήπτρια.
4. Παραβίαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος στην ιδιοκτησία του άρθρου 1 του Π.Π. της Ε.Σ.Δ.Α. και της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 συνήθεις 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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

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

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,
...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22****

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

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.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

[...]

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) ...

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.

...

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

...

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.».

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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] 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. 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, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως

τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι ε γνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα 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 πίστewς λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της 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 τιμολογίου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ.έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ στον ανωτέρω εκδότη με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας το «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΚΤΥΠΩΜΕΝΩΝ Η ΕΙΚΟΝΟΓΡΑΦΗΜΕΝΩΝ ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΩΝ ΚΑΡΤΩΝ, ΕΚΤΥΠΩΜΕΝΩΝ ΜΕ ΕΥΧΕΣ ΚΛΠ» που εδρεύει στην, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω οντότητα, κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, εξέδωσε και έλαβε αντίστοιχα, πλήθος εικονικών φορολογικών παραστατικών.

Επειδή, μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά παραστατικά από την εκδότρια εταιρεία είναι και η προσφεύγουσα νομική οντότητα, η οποία κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016:

Α) έλαβε από την εκδότρια εταιρεία ογδόντα (80) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 2.437.409,65€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 580.547,53€, ήτοι:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €
1	TIM-Δ.Α.			90.726,10	20.867,00	111.593,10
2	TIM-Δ.Α.			18.688,00	4.298,24	22.986,24
3	TIM-Δ.Α.			89.329,96	20.545,89	109.875,85
4	TIM-Δ.Α.			151.440,49	34.831,31	186.271,80
5	TIM-Δ.Α.			24.161,00	5.557,03	29.718,03
6	TIM-Δ.Α.			68.733,40	15.808,68	84.542,08
7	TIM-Δ.Α.			21.159,00	5.078,16	26.237,16
8	TIM-Δ.Α.			106.656,80	25.597,63	132.254,43
9	TIM-Δ.Α.			43.095,30	10.342,87	53.438,17
10	TIM-Δ.Α.			21.080,00	5.059,20	26.139,20
11	TIM-Δ.Α.			76.452,81	18.348,67	94.801,48
12	TIM-Δ.Α.			5.899,13	1.415,79	7.314,92

13	TIM-Δ.A.			165.350,90	39.684,22	205.035,12
14	TIM-Δ.A.			16.878,40	4.050,82	20.929,22
15	TIM-Δ.A.			21.848,00	5.243,52	27.091,52
16	TIM-Δ.A.			36.411,00	8.738,64	45.149,64
17	TIM-Δ.A.			30.465,60	7.311,74	37.777,34
18	TIM-Δ.A.			6.320,00	1.516,80	7.836,80
19	TIM-Δ.A.			6.444,00	1.546,56	7.990,56
20	TIM-Δ.A.			51.404,20	12.337,01	63.741,21
21	TIM-Δ.A.			23.602,50	5.664,60	29.267,10
22	TIM-Δ.A.			6.620,00	1.588,80	8.208,80
23	TIM-Δ.A.			17.933,40	4.304,02	22.237,42
24	TIM-Δ.A.			57.405,28	13.777,27	71.182,55
25	TIM-Δ.A.			14.817,20	3.556,13	18.373,33
26	TIM-Δ.A.			27.488,48	6.597,24	34.085,72
27	TIM-Δ.A.			9.175,00	2.202,00	11.377,00
28	TIM-Δ.A.			28.300,00	6.792,00	35.092,00
29	TIM-Δ.A.			35.840,00	8.601,60	44.441,60
30	TIM-Δ.A.			9.210,00	2.210,40	11.420,40
31	TIM-Δ.A.			15.950,00	3.828,00	19.778,00
32	TIM-Δ.A.			15.695,00	3.766,80	19.461,80
33	TIM-Δ.A.			54.288,00	13.029,12	67.317,12
34	TIM-Δ.A.			42.916,00	10.299,84	53.215,84
35	TIM-Δ.A.			25.576,00	6.138,24	31.714,24
36	TIM-Δ.A.			2.890,80	693,79	3.584,59
37	TIM-Δ.A.			28.770,00	6.904,80	35.674,80
38	TIM-Δ.A.			14.101,00	3.384,24	17.485,24
39	TIM-Δ.A.			2.940,00	705,60	3.645,60
40	TIM-Δ.A.			35.550,00	8.532,00	44.082,00
41	TIM-Δ.A.			28.213,00	6.771,12	34.984,12
42	TIM-Δ.A.			28.974,00	6.953,76	35.927,76
43	TIM-Δ.A.			13.299,40	3.191,86	16.491,26
44	TIM-Δ.A.			13.115,00	3.147,60	16.262,60
45	TIM-Δ.A.			15.912,00	3.818,88	19.730,88
46	TIM-Δ.A.			34.186,20	8.204,69	42.390,89
47	TIM-Δ.A.			30.652,00	7.356,48	38.008,48
48	TIM-Δ.A.			1.512,00	362,88	1.874,88
49	TIM-Δ.A.			27.350,00	6.564,00	33.914,00
50	TIM-Δ.A.			10.380,00	2.491,20	12.871,20
51	TIM-Δ.A.			13.872,00	3.329,28	17.201,28
52	TIM-Δ.A.			11.675,00	2.802,00	14.477,00
53	TIM-Δ.A.			4.180,00	1.003,20	5.183,20
54	TIM-Δ.A.			17.410,50	4.178,52	21.589,02
55	TIM-Δ.A.			882,80	197,47	1.020,27
56	TIM-Δ.A.			76.470,50	18.352,92	94.823,42
57	TIM-Δ.A.			5.960,00	1.430,40	7.390,40
58	TIM-Δ.A.			2.430,00	583,20	3.013,20
59	TIM-Δ.A.			3.470,00	832,80	4.302,80
60	TIM-Δ.A.			24.725,00	5.934,00	30.659,00

61	TIM-Δ.Α.			2.673,00	641,52	3.314,52
62	TIM-Δ.Α.			7.257,00	1.741,68	8.998,68
63	TIM-Δ.Α.			44.629,40	10.711,06	55.340,46
64	TIM-Δ.Α.			1.860,00	446,40	2.306,40
65	TIM-Δ.Α.			37.720,00	9.052,80	46.772,80
66	TIM-Δ.Α.			9.708,00	2.329,92	12.037,92
67	TIM-Δ.Α.			7.608,00	1.825,92	9.433,92
68	TIM-Δ.Α.			20.254,00	4.860,96	25.114,96
69	TIM-Δ.Α.			3.370,00	808,80	4.178,80
70	TIM-Δ.Α.			36.500,00	8.760,00	45.260,00
71	TIM-Δ.Α.			18.408,00	4.417,92	22.825,92
72	TIM-Δ.Α.			44.992,00	10.798,08	55.790,08
73	TIM-Δ.Α.			16.955,00	4.069,20	21.024,20
74	TIM-Δ.Α.			116.741,50	28.017,96	144.759,46
75	TIM-Δ.Α.			15.773,60	3.785,66	19.559,26
76	TIM-Δ.Α.			98.254,80	23.581,15	121.835,95
77	TIM-Δ.Α.			13.829,00	3.318,96	17.147,96
78	TIM-Δ.Α.			5.325,00	1.278,00	6.603,00
79	TIM-Δ.Α.			6.850,00	1.644,00	8.494,00
80	TIM-Δ.Α.			42.479,20	10.195,01	52.674,21
ΣΥΝΟΛΟ				2.437.409,65€	580.547,53€	3.017.957,18€

και

Β) εξέδωσε προς αυτήν δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 61.555,00€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 14.773,20€

A/A	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €
1	TIM.-Δ.Α.	.....	.....	34.928,00	8.382,72	43.310,72
2	TIM.-Δ.Α.	.....	.....	26.627,00	6.390,48	33.017,48
ΣΥΝΟΛΟ				61.555,00€	14.773,20€	76.328,20€

Επειδή, σύμφωνα με τα ελεγκτικά πορίσματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αυτά παρατίθενται αυτούσια στις σελ. 82-87 της απόέκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπιστώθηκαν τα εξής:

«ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 1: Ο νόμιμος εκπρόσωπός τηςκος, στα πλαίσια έτερου ελέγχου από την Υπηρεσία μας δήλωσε ότι από την αρχή της εταιρείας του (2016), αρρώστησε και καμία προσωπική ανάμιξη δεν είχε στην Διαχείριση της. Στα πλαίσια έτερου, επίσης, ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από την Υπηρεσία μας, η εκμισθώτρια της επαγγελματικής έδρας της, κα Κα.....δήλωσε, ότι η εν λόγω μίσθωση με την παραπάνω οντότητα έληξε στις 31/12/2016, γεγονός που επιβεβαιώνεται κι από τα Ε2 που υπέβαλε. Επομένως ο έλεγχος διαπιστώνει ότι από 1/1/2017 ηδεν υφίσταται στη δηλωθείσα επαγγελματική της έδρα. Ανέφερε επίσης, ότι το κατάστημα που νοίκιαζε από 01/01/2016 στην παραπάνω διεύθυνση, στην ελεγχόμενη οντότητα και βρίσκεται δίπλα από την μόνιμη κατοικία της, έδινε εξωτερικά την εντύπωση του ξενοίκιαστου χώρου, με ρολά μόνιμως κατεβασμένα, χωρίς κάποια επιγραφή έξω και ποτέ δεν αντιλήφθηκε διακίνηση

εμπορευμάτων, καθώς, ότι ουδέποτε διαπραγματεύτηκε με τον ίδιο (Στεργιόπουλο Περικλή) και οτιδήποτε άλλο, σχετικά με το κατάστημα, ούτε τον γνώριζε.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 2:καθώς κι ο νόμιμος εκπρόσωπός της δεν ανταποκρίθηκαν σε επιδοθείσα πρόσκληση της Υπηρεσίας μας, για διάθεση λογιστικών αρχείων.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 3:, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος κι Ε3 για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 4: Κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της, δε βεβαιώθηκε κανένα έσοδο για το Ελληνικό Κράτος, από φορολογικής άποψης.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 5: Η οντότητα, για το φορολογικό έτος 2017 δεν έχει υποβάλει δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) και σύμφωνα με τις ΜΥΦ που υποβλήθηκαν φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν έσοδα 4.751.631,03 ευρώ. Το φορολογικό έτος 2016 είχε υποβάλει ΦΜΥ στην οποία δήλωνε έναν εργαζόμενο και σύμφωνα με τις ΜΥΦ που υποβλήθηκαν φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν έσοδα 2.506.361,26 ευρώ, ενώ το αρχικό της κεφάλαιο ήταν 50.040€, όταν ξεκίνησε τη δραστηριότητά της το 2015 ήταν 50.040€.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 6: Από έτερο έλεγχο της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι ο κος (διαχειριστής της ελεγχόμενης), εμφανίζεται ως Διευθυντής σε δυο Κυπριακές εταιρείες, οι οποίες θεωρούνται από τις κυπριακές φορολογικές αρχές ως εξαφανισμένοι έμποροι.

Όσον αφορά αποκλειστικά τις συναλλαγές της ελεγχόμενηςμε την

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 7: Δεν αναγράφεται ο τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων στα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσειπρος την, ούτε αποδείχθηκε με όποια άλλα έγγραφα-στοιχεία, παρόλο που ζητήθηκε.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 8: Από την 1/1/2017, κι ενώ δεν υφίσταται η έδρα της, ησυνεχίζει να λαμβάνει εμπορεύματα, τα οποία υποτίθεται ότι έχουν ως τόπο φόρτωσης την, έδρα της

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 9: Φαίνεται ότι ηέχει πραγματοποιήσει πληρωμές μόνο 184.116,10€, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με καμία εμπορική λογική και πρακτική, να προμηθεύει δηλαδή η όποια οντότητα εμπορεύματα τόσο μεγάλης αξίας επί πιστώσει, με πίστωση τόσων μηνών, και να συνεχίζει να την προμηθεύει ενώ έχει τόσο μεγάλο άνοιγμα-οφειλή προς αυτήν. Την ίδια ημερομηνία, ακολουθεί η παράδοση τριών (3) επιταγών συνολικού ποσού 1.443.283,56€ για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό από την ελεγχόμενη οντότητα, παρόλο που ζητήθηκε, ενώ δεν φαίνεται να έχουν εξοφληθεί και μέσω του λογαριασμού που μας προσκόμισε η, από τον οποίο υποτίθεται ότι πληρώθηκε η προμηθεύτρια

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 10: Το προσκομισθέν από την, ιδιωτικό συμφωνητικό εκχώρησης απαιτήσεων μεταξύ της και της Βουλγάρικης οντότητας, έχει ημερομηνία σύνταξης, ενώ όπως αναφέρεται και παραπάνω, ο διαχειριστής της οντότητας, κος, στα πλαίσια έτερου ελέγχου από την Υπηρεσία μας δήλωσε ότι από

την αρχή της εταιρείας του(2016) αρρώστησε και καμία προσωπική ανάμιξη δεν είχε στην Διαχείριση της.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 11: Από τις 3/2/2017 ποσό 1.541.200,08€ το οποίο οφείλει η ελεγχόμενη στην εκχωρείται στην οντότητα, στην οποία δεν έχει ποτέ εμβάσει ποσό προς αυτήν από λογαριασμό της, την οποία εν τέλει εξοφλεί η

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 12: Ηδεν έχει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, ούτε εισαγωγές, ενώ έχει καταβάλει πολύ μικρό ποσό για πληρωμές, σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που φαίνεται ότι έχει πραγματοποιήσει.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 13: Ηδεν μας αναφέρει συγκεκριμένα ονοματεπώνυμα των ανθρώπων με τους οποίους συναλλασσόταν όσον αφορά τη, αλλά αδιευκρίνιστα κάποια μικρά ονόματα τα οποία δεν μπορούν να επιβεβαιωθούν.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 14: Φαίνεται ότι ηέχει πραγματοποιήσει προς τηπληρωμές μόνο 184.116,10€, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με καμία εμπορική λογική και πρακτική, να προμηθεύει δηλαδή η όποια οντότητα εμπορεύματα τόσο μεγάλης αξίας επί πιστώσει, με πίστωση τώσων μηνών, και να συνεχίζει να την προμηθεύει ενώ έχει τόσο μεγάλο άνοιγμα-οφειλή προς αυτήν. Η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι δίνεται πίστωση 6 μηνών σε πολύ μεγάλες εταιρείεςκλπ, ωστόσο ακόμη και στην περίπτωση που ίσχυε κάτι τέτοιο ηδεν είναι οντότητα τέτοιου μεγέθους και μακροχρόνιας καταξίωσης στον κλάδο, όπως κι η ελεγχόμενη, ενώ οι συναλλαγές της με τηνείναι αξίας εκατομμυρίων και καμία μικρή οντότητα η οποία υπέβαλε μάλιστα έναρξη την ίδια χρονιά που ξεκίνησαν οι συναλλαγές με τη, γεγονός που η ελεγχόμενη γνώριζε πολύ καλά - δε θα μπορούσε να συνεχίσει να προμηθεύεται εμπορεύματα με μία τόσο μεγάλη πίστωση. Ειδικά για το πρώτο έτος λειτουργίας της, το φορ. έτος 2016, δηλώνονται στις ΜΥΦ έσοδα καθαρής αξίας 2.506.361,46, ενώ εξ αυτών τα 2.437.409,65€ αφορούν συναλλαγές με τη

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 15: Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην ΚΥΠΡΟ τηςγια τα φορ. έτη 2016-2017 συνολικής αξίας 10.243.930,15 € έχουν πραγματοποιηθεί όλες προς οντότητες των οποίων το VAT δεν είναι πλέον έγκυρο, δεν προσκόμισε φορ. στοιχεία και πληρωμές για αυτές, έχει πληθώρα έτερων προμηθευτών πέραν της, ενώ δηλώνει ότι έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις των εμπορευμάτων που απέκτησε από τημέσω ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 16: Ηπρομηθευόταν εμπορεύματα από τηγια να πραγματοποιήσει στη συνέχεια ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε εταιρείες στην ΚΥΠΡΟ με διαχειριστή επίσης τον κο και συγκεκριμένα τις, οι οποίες θεωρούνται από τις κυπριακές φορολογικές αρχές ως εξαφανισμένοι έμποροι

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 17: Ηεκτός από τις μεταφορές των εμπορευμάτων που αφορούν το ΤΔΑεκδόσεως της ίδιας με προορισμό την έδρα της, για καμία άλλη συναλλαγή δεν τεκμηρίωσε επαρκώς τη διακίνηση των εμπορευμάτων της ως όφειλε και παρόλο που της ζητήθηκε

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 18: Ηέχει στην κατοχή της και μας προσκόμισε με υπόμνημά της τις δηλώσεις ΦΠΑ και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που υπέβαλε η, χωρίς να έχει την όποια νομιμοποίηση για την κατοχή τους.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 19: Σχετικά με τις 3 επιταγές με αρ. ποσού 500.000,00 €, ποσού 443.283,56 € και ποσού 500.000,00 €, ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς τηςδιότι το ιδιωτικό συμφωνητικό που επικαλείται δεν είχε κατατεθεί σε αρμόδια φορολογική αρχή, δε μας δικαιολόγησε τι έργο ήταν αυτό, γιατί το χρειαζόταν και πως είχε αξία τόσων εκατομμυρίων, κι επιπλέον ηπρομηθεύεται εμπορεύματα από τηνκαι στη συνέχεια τα πουλάει στηκι αυτή στη συνέχεια σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της συνάπτει σύμβαση έργου με την, πιστώνοντάς της ποσά πολύ μεγάλης αξίας και μάλιστα σταδιακά και χωρίς να της έχει παρέχει καμία υπηρεσία, γεγονός που σημαίνει ότι γνωρίζει τηνκαι το αντικείμενό της, παρόλα αυτά προμηθεύεται εμπορεύματα από τηνμέσω της, ενώ τυχαίνει ηνα μην εμβάζει ποσά στηναλλά για το ίδιο χρονικό διάστημα να εμβάζει αντίστοιχα ποσά ηστην Σε κάθε περίπτωση το ποσό των τριών αυτών επιταγών επιστρέφει στην

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 20: Για τα 2 τιμολόγιαπου εξέδωσε ηπρος την, συν. αξίας 76.328,10€ υπάρχουν όντως τιμολόγια από μεταφορική, με ΑΦΜ, για παράδοση εμπορευμάτων, ωστόσο τα δύο τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με καταθέσεις μετρητών σε αυτόματο μηχάνημα της ΤΡΑΠΕΖΑΣ έτσι ώστε να μην μπορεί να εξακριβωθεί ο καταθέτης τους κι επιπλέον έχουν όλες τους πραγματοποιηθεί σε μηχάνημα στο κατάστημα 2075 της Τράπεζαςενώ της ελεγχόμενηςστην).».

Επειδή, ο έλεγχος του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**, κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και λαμβάνοντας υπόψη τα ελεγκτικά πορίσματα της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ**, προέβη στην έκδοση του με αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), επί του οποίου η προσφεύγουσα νομική οντότητα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημα.

Επειδή, ο έλεγχος του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**, κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τα κατωτέρω στοιχεία, όπως αυτά παρατίθενται αυτούσια στις σελ. 104-107 της απόέκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.** έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι **εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής:**

«**1:** Ο νόμιμος εκπρόσωπός τηςκος, στα πλαίσια έτερου ελέγχου από την **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε** δήλωσε ότι από την αρχή της εταιρείας του (2016), αρρώστησε και καμία προσωπική ανάμιξη δεν είχε στην Διαχείριση της.

Στα πλαίσια έτερου, επίσης, ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από την **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε**, η εκμισθώτρια της επαγγελματικής έδρας της, κα Κα.....δήλωσε, ότι η εν λόγω μίσθωση με την παραπάνω οντότητα έληξε στις 31/12/2016, γεγονός που επιβεβαιώνεται κι από τα Ε2 που υπέβαλε. Επομένως ο έλεγχος διαπιστώνει ότι από 1/1/2017 ηδεν υφίσταται στη δηλωθείσα επαγγελματική της έδρα. Ανέφερε επίσης, ότι το κατάστημα που νοίκιαζε από 01/01/2016 στην παραπάνω διεύθυνση, στην ελεγχόμενη οντότητα και βρίσκεται δίπλα από την μόνιμη κατοικία της, έδινε εξωτερικά την εντύπωση του ξενοίκιαστου χώρου, με ρολά μόνιμως κατεβασμένα, χωρίς κάποια επιγραφή έξω και ποτέ δεν αντιλήφθηκε διακίνηση

εμπορευμάτων, καθώς, ότι ουδέποτε διαπραγματεύτηκε με τον ίδιο (..... Περικλή) και οτιδήποτε άλλο, σχετικά με το κατάστημα, ούτε τον γνώριζε.

2:καθώς κι ο νόμιμος εκπρόσωπός της δεν ανταποκρίθηκαν σε επιδοθείσα πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, για διάθεση λογιστικών αρχείων.

3:, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος κι Ε3 για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

4: Κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της, δε βεβαιώθηκε κανένα έσοδο για το Ελληνικό Κράτος, από φορολογικής άποψης.

5: Η οντότητα, για το φορολογικό έτος 2017 δεν έχει υποβάλει δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) και σύμφωνα με τις ΜΥΦ που υποβλήθηκαν φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν έσοδα 4.751.631,03 ευρώ. Το φορολογικό έτος 2016 είχε υποβάλει ΦΜΥ στην οποία δήλωνε έναν εργαζόμενο και σύμφωνα με τις ΜΥΦ που υποβλήθηκαν φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν έσοδα 2.506.361,26 ευρώ, ενώ το αρχικό της κεφάλαιο ήταν 50.040€, όταν ξεκίνησε τη δραστηριότητά της το 2015 ήταν 50.040€.

6: Από έτερο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε διαπιστώθηκε ότι ο κος (διαχειριστής της ελεγχόμενης), εμφανίζεται ως Διευθυντής σε δυο Κυπριακές εταιρείες, οι οποίες θεωρούνται από τις κυπριακές φορολογικές αρχές ως εξαφανισμένοι έμποροι. Σημειώνουμε ότι από έλεγχο που έγινε στα αρχεία της υπηρεσίας μας ηεμφανίζεται ενεργή στο σύστημα VIES από ενώ ηεμφανίζεται ενεργή στο σύστημα VIES από

Όσον αφορά αποκλειστικά τις συναλλαγές της ελεγχόμενηςμε την

7: Δεν αναγράφεται ο τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων στα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσειπρος την, ούτε αποδείχθηκε με όποια άλλα έγγραφα-στοιχεία.

8: Από την 1/1/2017, κι ενώ δεν υφίσταται η έδρα της, ησυνεχίζει να λαμβάνει εμπορεύματα, τα οποία υποτίθεται ότι έχουν ως τόπο φόρτωσης την, έδρα της

9: Φαίνεται ότι ηέχει πραγματοποιήσει πληρωμές μόνο 184.116,10€, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με καμία εμπορική λογική και πρακτική, να προμηθεύει δηλαδή η όποια οντότητα εμπορεύματα τόσο μεγάλης αξίας επί πιστώσει, με πίστωση τόσων μηνών, και να συνεχίζει να την προμηθεύει ενώ έχει τόσο μεγάλο άνοιγμα-οφειλή προς αυτήν. Την ίδια ημερομηνία, ακολουθεί η παράδοση τριών (3) επιταγών συνολικού ποσού 1.443.283,56€ για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό από την ελεγχόμενη οντότητα, παρόλο που ζητήθηκε, ενώ δεν φαίνεται να έχουν εξοφληθεί και μέσω του λογαριασμού που μας προσκόμισε η, από τον οποίο υποτίθεται ότι πληρώθηκε η προμηθεύτρια

10: Το προσκομισθέν από την, ιδιωτικό συμφωνητικό εκχώρησης απαιτήσεων μεταξύ της και της Βουλγάρικης οντότητας, έχει ημερομηνία σύνταξης

....., ενώ όπως αναφέρεται και παραπάνω, ο διαχειριστής της οντότητας,
κος, στα πλαίσια έτερου ελέγχου από την Υπηρεσία μας δήλωσε ότι από την αρχή
της εταιρείας του (2016) αρρώστησε και καμία προσωπική ανάμιξη δεν είχε στην Διαχείριση
της.

11: Από τις 3/2/2017 ποσό 1.541.200,08€ το οποίο οφείλει η ελεγχόμενη στην
εκχωρείται στην οντότητα, στην οποία δεν έχει ποτέ εμβάσει ποσό προς
αυτήν από λογαριασμό της, την οποία εν τέλει εξοφλεί η

12: Ηδεν έχει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, ούτε εισαγωγές, ενώ έχει
καταβάλει πολύ μικρό ποσό για πληρωμές, σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που
φαίνεται ότι έχει πραγματοποιήσει.

13: Ηδεν μας αναφέρει συγκεκριμένα ονοματεπώνυμα των ανθρώπων με τους
οποίους συναλλάσσταν όσον αφορά τη, αλλά αδιευκρίνιστα κάποια μικρά ονόματα
τα οποία δεν μπορούν να επιβεβαιωθούν.

14: Φαίνεται ότι ηέχει πραγματοποιήσει προς τηπληρωμές μόνο
184.116,10€, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με καμία εμπορική λογική και πρακτική, να
προμηθεύει δηλαδή η όποια οντότητα εμπορεύματα τόσο μεγάλης αξίας επί πιστώσει, με
πίστωση τόσων μηνών, και να συνεχίζει να την προμηθεύει ενώ έχει τόσο μεγάλο άνοιγμα-
οφειλή προς αυτήν. Η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι δίνεται πίστωση 6 μηνών σε πολύ μεγάλες
εταιρείεςκλπ, ωστόσο ακόμη και στην περίπτωση που ίσχυε κάτι τέτοιο η
.....δεν είναι οντότητα τέτοιου μεγέθους και μακροχρόνιας καταξίωσης στον κλάδο,
όπως κι η ελεγχόμενη, ενώ οι συναλλαγές της με τηνείναι αξίας εκατομμυρίων και
καμία μικρή οντότητα η οποία υπέβαλε μάλιστα έναρξη την ίδια χρονιά που ξεκίνησαν οι
συναλλαγές με τη, γεγονός που η ελεγχόμενη γνώριζε πολύ καλά - δε θα μπορούσε
να συνεχίσει να προμηθεύεται εμπορεύματα με μία τόσο μεγάλη πίστωση. Ειδικά για το πρώτο
έτος λειτουργίας της, το φορ. έτος 2016, δηλώνονται στις ΜΥΦ έσοδα καθαρής
αξίας 2.506.361,46, ενώ εξ αυτών τα 2.437.409,65€ αφορούν συναλλαγές με τη

15: Ηεκτός από τις μεταφορές των εμπορευμάτων που αφορούν το ΤΔΑ
.....εκδόσεως της ίδιας με προορισμό την έδρα της, για καμία άλλη
συναλλαγή δεν τεκμηρίωσε επαρκώς τη διακίνηση των εμπορευμάτων της ως όφειλε και
παρόλο που της ζητήθηκε. Για τα 11 τιμολόγια εκδόσεως «..... Μονοπρόσωπη ΕΠΕ» (τα
υπ'αρ.) που επικαλείται στο υπόμνημα επισυνάπτονται αποδεικτικά
μεταφορικών εταιρειών (courier) που είχαν πάνω τα δέματα και στα τιμολόγια αυτά
αναγράφεται η εταιρείααλλά δεν προκύπτει η σύνδεση αυτών των σχετικών
παραστατικών με την συναλλαγή μεταξύ της ελεγχόμενης και της «.....

16: Ηέχει στην κατοχή της και μας προσκόμισε με υπόμνημά της τις δηλώσεις ΦΠΑ
και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που υπέβαλε η, χωρίς να έχει την όποια
νομιμοποίηση για την κατοχή τους.

17: Σχετικά με τις 3 επιταγές με αρ. ποσού 500.000,00 €, ποσού
443.283,56 € και ποσού 500.000,00 €, ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους
ισχυρισμούς τηςδιότι το ιδιωτικό συμφωνητικό που επικαλείται δεν είχε κατατεθεί σε

αρμόδια φορολογική αρχή, δε μας δικαιολόγησε τι έργο ήταν αυτό, γιατί το χρειαζόταν και πως είχε αξία τόσων εκατομμυρίων, κι επιπλέον ηπρομηθεύεται εμπορεύματα από τηνκαι στη συνέχεια τα πουλάει στηκι αυτή στη συνέχεια σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της συνάπτει σύμβαση έργου με την, πιστώνοντάς της ποσά πολύ μεγάλης αξίας και μάλιστα σταδιακά και χωρίς να της έχει παρέχει καμία υπηρεσία, γεγονός που σημαίνει ότι γνωρίζει τηνκαι το αντικείμενό της, παρόλα αυτά προμηθεύεται εμπορεύματα από τηνμέσω της, ενώ τυχαίνει ηνα μην εμβάζει ποσά στηναλλά για το ίδιο χρονικό διάστημα να εμβάζει αντίστοιχα ποσά ηστην Σε κάθε περίπτωση το ποσό των τριών αυτών επιταγών επιστρέφει στην

18: Για τα 2 τιμολόγιαπου εξέδωσε ηπρος την, συν. αξίας 76.328,10€ υπάρχουν όντως τιμολόγια από μεταφορική, με ΑΦΜ, για παράδοση εμπορευμάτων, ωστόσο τα δύο τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με καταθέσεις μετρητών σε αυτόματο μηχάνημα της ΤΡΑΠΕΖΑΣ έτσι ώστε να μην μπορεί να εξακριβωθεί ο καταθέτης τους κι επιπλέον έχουν όλες τους πραγματοποιηθεί σε μηχάνημα στο κατάστημα 2075 της Τράπεζαςενώ της ελεγχόμενηςστην). Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω πληρωμές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία και έχουν συμπεριληφθεί στο *extraît* της τράπεζας το έτος 2017 όποτε και έλαβαν χώρα οι πληρωμές.».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές, τον εξοπλισμό και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Επειδή, η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α..

Επειδή, από τα ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τη λήψη/έκδοση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής της δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. έτους 2016 και ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος εξέδωσε την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, όσον αφορά την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων προσκομίζονται μόνο αντίγραφα της πρόσθιας όψης των τραπεζικών επιταγών και όχι τραπεζικά παραστατικά ή έγγραφα, τα οποία αποδεικνύουν τις πληρωμές. Επιπλέον, δεν αποδείχτηκε το πραγματικό της συναλλαγής, το οποίο αποτελεί το πλέον κρίσιμο στοιχείο στα πλαίσια της παρούσας υπόθεσης.

Επειδή, ο 4^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας νομικής οντότητας βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2

και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαμε και την **επικύρωση** της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

• Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	707.261,41€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	353.630,71€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.060.892,12€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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