



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1387

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- I. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 35.197,15 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 17.598,58 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή 52.795,73 ευρώ.**
- II. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 28.959,75 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 14.273,40 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή 43.233,15 ευρώ.**

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ΕΛ.ΚΕ. με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στην ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία με κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών στεγνού καθαρίσματος (περιλαμβανομένων των υπηρεσιών καθαρισμού γουνών).

Αίτια του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, το οποίο κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά και έλαβε αριθ. πρωτ., σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα επιχείρηση φέρεται ως λήπτης τριακοσίων εννέα (279) εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 121.369,49 ευρώ, με εκδότρια την επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται στο χονδρικό εμπόριο απορρυπαντικών και παρασκευασμάτων έκπλυσης, όχι για αυτοκίνητα, με έδρα Κατόπιν του ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 διαπίστωσε ότι η ανωτέρω οντότητα ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Από την εφαρμογή Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Τιμολογίων Πελατών – Προμηθευτών και συγκεκριμένα από το Υποσύστημα Κατάσταση των Αντισυμβαλλομένων προκύπτει για την προσφεύγουσα επιχείρηση η λήψη των κάτωθι εικονικών φορολογικών στοιχείων:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΝΑ ΧΡΗΣΗ		
ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
2014	145	56.665,05€

2015	309	121.959,50€
2016	279	121.369,49€

Επίσης έλαβε (3) πιστωτικά συνολικής καθαρής αξίας 945,78€.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2: ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2015 ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ 17.10.2015		
ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΕΓΚ/ΣΗ ΜΗΝΑ
71	28.186,86€	12

Κατόπιν λήψης του ανωτέρω Δελτίου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία την αριθ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ενώ είχε ήδη κοινοποιήσει την αριθ. πρωτ. πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. προκειμένου να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία.

Στις λόγω μεταφοράς της αρμοδιότητας του ελέγχου στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της εν λόγω υπηρεσίας η με αριθ. νέα εντολή ελέγχου, σε αντικατάσταση της εκδοθείσας από την Ε΄ Δ.Ο.Υ. Πειραιά, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το αριθ. πρωτ. έγγραφο.

Η προσφεύγουσα δεν προέβη σε καμία ενέργεια ως προς την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, όμως ανταποκρίθηκε στο αίτημα προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, στα οποία περιλαμβάνονται και τα επίμαχα τιμολόγια με εκδότη τον ως εκ τούτου ο έλεγχος συνέταξε την με αριθ. πρωτ. έκθεση κατάσχεσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2016.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος, βασιζόμενος στο πόρισμα της προαναφερόμενης έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής έκρινε ότι τα επίμαχα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση για τη χρήση 2016, είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής. Κατόπιν συνέταξε και κοινοποίησε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - κλήση σε ακρόαση καθώς και τις σχετικές προσωρινές πράξεις, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση του ελέγχου με την κατάθεση του με αριθ. πρωτ. υπομνήματος με τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Κατόπιν της κρίσης του ελέγχου επί των αντιρρήσεων της προσφεύγουσας, οι οποίες και κατόπιν σχετικής αξιολόγησής τους δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, νομίμως εκπροσωπούμενη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και επίδικων τιμολογίων δεδομένου ότι οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες παρασχέθηκαν πραγματικά.
- Ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων, οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες παρασχέθηκαν πραγματικά, άρα η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι η εταιρεία υπήρξε αδιαμφισβήτητα καλόπιστη λήπτρια, οι επίδικες πράξεις επιβολής προστίμου είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, ανίσχυρες και άκυρες.
- Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά, δικαιούτο να εκπέσει τον Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων από τον Φ.Π.Α. εκροών, καθόσον υπήρξαν καλόπιστοι λήπτες, τα επίμαχα τιμολόγια είναι νομότυπα και οι συναλλαγές πραγματικές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«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 στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : *«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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 τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: *«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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 περ. ε του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. **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 Φορολογικής Διοίκησης. 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής:

«...**Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»**

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία

αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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, με την ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον

φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. 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 πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από

τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν,....».

Επειδή η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτεται από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

.....».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 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, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. Δελτίο Πληροφοριών της, γνωστοποίησε στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ ότι κατόπιν έκδοσης της αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, διενήργησε έλεγχο για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012, του ν.4308/2014 και του ν.4174/2013 για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 στην οντότητα(προμηθευτή της προσφεύγουσας εταιρείας).

Επειδή, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φακέλου και λοιπές υποθέσεις της Υπηρεσίας σχετικά με τον εκδότη, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

«Ο έλεγχος αποφαινεται ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2014, 2015 και 2016 είναι εικονικά στο σύνολό τους για τους κάτωθι λόγους:

1. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν στεγαζόταν στην δηλωθείσα έδρα της επί της οδού τα έτη 2014 και 2015, ενώ στην δηλωθείσα έδρα της από τον Δεκέμβριο του 2015 επί της οδού δεν δραστηριοποιείται σε εμπορικές συναλλαγές, παρά το γεγονός ότι κατέβαλε μισθώματα. Ο κ. ήταν άγνωστος στις συγκεκριμένες διευθύνσεις ενώ οι γειτονικές επιχειρήσεις και οι περίοικοι στις συγκεκριμένες διευθύνσεις δεν γνωρίζουν επιχείρηση με τις δραστηριότητες της ελεγχόμενης.
2. Δεν δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίσθηκε τέτοια από τον έλεγχο στις ελεγχόμενες χρήσεις.
3. Η ελεγχόμενη βάσει των υποβληθέντων Μ.Υ.Φ., δικών της αλλά και των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων σε σχέση με αυτήν προκύπτει να έχει έξοδα (αγορές- δαπάνες) συνολικής

καθαρής αξίας 2.449,26 €, στα έτη 2014-2015-2016, ενώ αντίστοιχα οι πωλήσεις της ανήλθαν σε καθαρή αξία ύψους 7.834.858,59€. Βάσει των συστημάτων Υπηρεσίας μας η ελεγχόμενη δεν είχε ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες.

4. Σε πληθώρα εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης – δελτίων αποστολής χρήσης 2014 δεν αναγράφεται το όχημα με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4092/2013 (ΚΦΑΣ). Επίσης, δεν εμφανίζονται συναλλαγές με επιχειρήσεις μεταφορών. Οι λήπτριες επιχειρήσεις «.....» δήλωσαν ότι παραλάμβαναν τα εμπορεύματα στις έδρες τους στην Αθήνα και δεν προσκόμισαν τα τιμολόγια μεταφοράς αυτών. Στα υπόλοιπα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται το φορτηγό ιδιωτικής χρήσης Η επιχείρηση «.....», με διαχειριστή τον κ.δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Παρά το γεγονός ότι τα εμπορεύματα φέρονται να μεταφέρθηκαν με το συγκεκριμένο όχημα φορτηγό του κ. από τις εγκαταστάσεις όπου ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε. Η ελεγχόμενη βάσει Μ.Υ.Φ. δεν φέρεται να έχει λάβει τιμολόγια από πρατήρια υγρών καυσίμων ή να δηλώνει ποσά από δαπάνες χωρίς ΑΦΜ αν λάμβανε, από αυτά, αποδείξεις λιανικής πώλησης.
5. Η ελεγχόμενη δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις βάσει εγγράφου του αρμόδιου ασφαλιστικού φορέα. Η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει Φ.Μ.Υ.
6. Η ελεγχόμενη έχει υποβάλει αυθαίρετες δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος, οι οποίες δεν συμφωνούν με τις υποβληθείσες Μ.Υ.Φ. τόσο δικών της αλλά και των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων σε σχέση με αυτήν.
7. Η ελεγχόμενη για την χρονική περίοδο από το 2010 έως και το 2013 εμφανίζεται να έχει υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος καθώς αντίστοιχα και μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το χρονικό διάστημα από 01-01-2010 έως και 31-03-2014 συνεχόμενα. Παρ' όλα αυτά εμφανίζεται ξαφνικά στις χρήσεις 2014 έως 2016 (ελεγχόμενες χρήσεις) να έχει εκδώσει χιλιάδες φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας 7.834.858,29 €.
- Παρά το γεγονός ότι η ελεγχόμενη έχει δηλώσει πληθώρα ετερόκλητων δραστηριοτήτων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η δραστηριότητα που αφορά σε πώληση ηλεκτρονικών υπολογιστών, ηλεκτρονικών συστημάτων, λοιπού εξοπλισμού σχετιζόμενου με αυτά, αναλωσίμων ηλεκτρονικών συσκευών, προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, γενικά hardware και software σχετιζόμενα με αυτούς, έχει δηλωθεί στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία έναρξης την, ήτοι πολλούς μήνες μετά την διενέργεια των φερόμενων πωλήσεων. Στα κατασχεμένα Τ.Δ.Α. εκδόσεως της ελεγχόμενης στις λήπτριες «.....» αναγράφονται τα εν λόγω εμπορεύματα. Περαιτέρω στα κατασχεμένα Τ.Π.Υ. από τις εν λόγω λήπτριες επιχειρήσεις αναγράφονται παρεχόμενες υπηρεσίες, οι οποίες αφορούν σε επισκευές ηλεκτρονικών συσκευών και αναβάθμιση δικτύου, εγκατάσταση και αναβάθμιση προγραμμάτων ηλεκτρονικών συστημάτων (software) καθώς και εργασίες καλωδιώσεων και νέας συνδεσμολογίας. Οι συγκεκριμένες δραστηριότητες επίσης δεν έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενώ η ελεγχόμενη δεν απασχολεί προσωπικό για να της παρέχει τις ως άνω και ούτε έχει συνάψει και υποβάλλει συμφωνητικά, σύμφωνα με το taxis.
8. Η εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς τις λήπτριες επιχειρήσεις «.....» φέρεται να πραγματοποιείται με καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό του κ. και δευτερευόντως με επιταγές. Μετά από τις καταθέσεις χρηματικών ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό του, ακολουθούν ισόποσες σχεδόν αναλήψεις από τον ίδιο. Παρά το γεγονός ότι οι εξοφλήσεις πραγματοποιούνται

τραπεζικά, στο εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης αναγράφεται φερόμενη εξόφληση μετρητοίς στην περίπτωση της «.....» συνολικού ποσού 100.970,71 €, και στην περίπτωση της «.....» συνολικού ποσού 56.664,97 €. Επιπροσθέτως, μετά από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων και από έλεγχο των αποδεικτικών κατάθεσης διαπιστώνεται ότι συνολικό ποσό 50.200,00 € κατατίθεται σε τραπεζικό ίδρυμα από τον ίδιο τον κ. με αιτιολογία κατάθεσης τα ονόματα των επιχειρήσεων- πελατών του. Τέλος, σε αντίθεση με τις υπεύθυνες δηλώσεις των εκπροσώπων των εν λόγω επιχειρήσεων ληπτών της ελεγχόμενης, ότι οι λήπτριες παραλάμβαναν τα εμπορεύματα στις έδρες τους σε συνολικά πέντε (5) περιπτώσεις εμφανίζονται εκπρόσωποι των επιχειρήσεων ληπτών να καταθέτουν χρηματικά ποσά προς εξόφληση συνολικού ύψους 17.500,00 € σε τραπεζικά καταστήματα της Τρίπολης. Η εξόφληση στην λήπτρια επιχείρηση «.....», με διαχειριστή τον ελεγχόμενο κ., συντελείται κυρίως με μετρητά. Από επισκόπηση του αναλυτικού καθολικού στα βιβλία της λήπτριας, αναγράφονται μόλις δεκαπέντε (15) επιταγές εξόφλησης συνολικής αξίας 86.839,86 €, ενώ η συνολική αξία συναλλαγών βάσει των υποβληθέντων Μ.Υ.Φ. ξεπερνά το 1.000.000.00 €. Ο έλεγχος από την επισκόπηση των φωτοαντιγράφων των φορολογικών στοιχείων και του αναλυτικού καθολικού (καρτέλα) της ελεγχόμενης στα βιβλία της λήπτριας επιχείρησης «.....», διαπίστωσε ότι το μεγαλύτερο τμήμα αυτών αναγράφει συνολική αξία οριακά κάτω των 500,00 € με προφανή σκοπό την συνεχεία φερόμενη εξόφλησή τους με μετρητά και την καταστρατήγηση των διατάξεων του ν. 4172/2013.

9. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στις δύο Προσκλήσεις για διάθεση των λογιστικών αρχείων της και Υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία της.

Προκύπτει μεθόδευση εξόφλησης αφού ο ελεγχόμενος σε πλείστες περιπτώσεις καταθέτει χρηματικά ποσά στον τραπεζικό λογαριασμό του με αιτιολογίες τα ονόματα των επιχειρήσεων- πελατών του, τα οποία αναλαμβάνει άμεσα από το ίδιο ή κοντινό τραπεζικό υποκατάστημα με αρχικό στόχο την «κατασκευή» τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης των φερόμενων συναλλαγών και τελικό σκοπό την εμφάνιση των διενεργηθέντων πωλήσεων ως νόμιμα εξοφλημένες.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά για το σύνολο των φερόμενων ως συναλλαγών.».

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία και σύμφωνα το πόρισμα ελέγχου των με ημερομηνία θεώρησης οικείων εκθέσεων ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και αφορούν το φορολογικό έτος 2016:

«Ο παρών έλεγχος βασιζόμενος στο πόρισμα της έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. καθώς και στις διαπιστώσεις που προέκυψαν από αυτόν, κρίνει ότι οι συναλλαγές της ελεγχόμενης με την επιχείρηση, δεν έχουν πραγματοποιηθεί και είναι στο σύνολό τους εικονικές και καταλογίζει στην ελεγχόμενη τις κάτωθι παραβάσεις:

i. Έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, διακόσια εβδομήντα εννέα (279) φορολογικά στοιχεία τα οποία ανέρχονται σε 121.369,49€ καθαρή αξία πλέον ΦΠΑ, εικονικά στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 13 του ν.4337/2015 και του αρ. 20 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ. ή αρ. 5 των Ε.Λ.Π.,

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και σε κάθε περίπτωση η ίδια υπήρξε καλόπιστη λήπτρια των υπό κρίση τιμολογίων καθώς ο εκδότης τους είναι υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο, είχε προβεί σε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., διέθετε ΑΦΜ, φορολογική έδρα και τα επίμαχα τιμολόγια είχαν εκδοθεί νομότυπα. Επίσης, όλες οι συναλλαγές των τιμολογίων έγιναν τοις μετρητοίς με την παράδοση της κάθε παραγγελίας στην έδρα της, οι δαπάνες ήταν πραγματικές.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, για τα επίμαχα τιμολόγια διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εσόδων – εξόδων της επιχείρησης
- Έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις προμηθευτών της προσφεύγουσας
- Φέρουν αξία μικρότερη των 500,00 ευρώ προκειμένου να δικαιολογείται η εξόφλησή τους με μετρητά
- Η συχνότητα λήψης είναι καθημερινή και ενίοτε περισσότερα του ενός στην ίδια ημερομηνία
- Η ποσότητα των απορρυπαντικών που προμηθεύεται από την συγκεκριμένη επιχείρηση είναι αδικαιολόγητα υψηλή, καλύπτοντας το 25% του τζίρου της
- Δεν είναι ο μοναδικός προμηθευτής απορρυπαντικών καθότι δηλώνει και ως προμηθευτή άλλη αναγνωρισμένη εταιρεία απορρυπαντικών με ετήσια δαπάνη αγορών καθαρής αξίας 17.958,28 ευρώ
- Η μερική εξόφληση με μεταφορά μικρών χρηματικών ποσών μέσω τραπεζών δεν είναι από μόνη της αρκετή να στηρίξει καμία συναλλαγή ως πραγματική.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρησης, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών ούτε άλλωστε και της επικαλούμενης καλοπιστίας και οι σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι καθότι αναπόδεικτοι.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως σκοπό εκ μέρους της προσφεύγουσας την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την αποφυγή των φορολογικών του υποχρεώσεων.

Κατόπιν των διαπιστωθεισών παραβάσεων περί λήψης εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2016 και των σχετικών λογιστικών διαφορών για το 2016, ο υπό κρίση έλεγχος αναμόρφωσε τα αποτελέσματα όπως αυτά είχαν προσδιορισθεί με τις υποβληθείσες από την προσφεύγουσα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις και την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Σ.Τ.Ε δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

Η προσφεύγουσα τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ως προς τις διαπιστώσεις των ελέγχων για εικονικότητα συναλλαγών, επικαλείται την πραγματοποίηση αυτών και την καλή της πίστη, και συνεπώς την δυνατότητα αναγνώρισης των ως άνω δαπανών τόσο στο

εισόδημα όσο και στο ΦΠΑ, ωστόσο, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010).

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους δεδομένου ότι προέρχονται από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στους υπό κρίση καταλογισμούς φόρων και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου τυγχάνουν απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ν.4172/2013 & ν.4987/2022) και Φ.Π.Α. καθώς και των συνημμένων σε αυτές του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα, νομίμως εκπροσωπούμενης, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016.

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

Φορολογικό έτος 2016

- **Φορολογία Εισοδήματος**

Υπ' αριθ.Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Σύνολο προς καταβολή: 52.795,73 €

- **Φ.Π.Α.**

Υπ' αριθ.Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Σύνολο προς καταβολή: 43.233,15 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.