



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604521
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 06.06.23

Αριθμός Απόφασης 1416

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 αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της 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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4) Την από 19/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, νομίμως εκπροσωπούμενης, που έχει έδρα τον δήμο κατά των:

α) υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής .

- γ) υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- δ) υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- ε) υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- στ) υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,
- 5) Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής καθώς και τις από 20-12-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ,ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6) Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.01.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε στις 21.12.22 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

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, Α' ΥΠ/ΝΣΗ, ΤΜΗΜΑ Α3 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ στην επιχείρηση με ΑΦΜ :, διαπιστώθηκε η έκδοση μεγάλου πλήθους εικονικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την εν λόγω οντότητα, περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα η οποία έλαβε:

α) στην χρήση 2016 εκατόν δεκαέξι (116) φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 758.848,00 € πλέον ΦΠΑ 178.917,82 €

β) στην χρήση 2017 εκατόν οκτώ (108) φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 627.687,00€ πλέον ΦΠΑ 150.644,88 € .

γ) στην χρήση 2018 τριάντα επτά (37) φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 242.543,00 € πλέον ΦΠΑ 58.210,20 €.

Περαιτέρω η ΥΕΔΔΕ στα πλαίσια της υπ' αριθμ./2022 εντολής ελέγχου διαπίστωσε ότι αυτή εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2016, δέκα τρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής συν. καθαρής αξίας 151.500,00 € πλέον ΦΠΑ 36.360,00 € και κατά το φορολογικό έτος 2018, δύο (2) εικονικά

φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής συν. καθαρής αξίας 14.418,00 € πλέον ΦΠΑ 3.460,32 € . Οι ως άνω διαπιστώσεις γνωστοποιήθηκαν στην Φορολογική Αρχή με το υπ' αριθ' πρωτ. ΕΞ 2022/12.10.22 πληροφοριακό δελτίο για περαιτέρω αξιοποίηση αυτού .

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε από το 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ η υπ' αριθ'/07.09.2022 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της ίδιας Υπηρεσίας προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος εισοδήματος & ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2016 , 2017 & 2018 . Μετά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν ανά φορολογία τα ακόλουθα διαπιστώθηκαν ανά φορολογία τα ακόλουθα:

A. Φορολογία εισοδήματος

Το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιόρισε τα αποτελέσματα ανά φορολογικό έτος, λογιστικά, κρίνοντας ότι ποσό που αντιστοιχεί στην αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, θα πρέπει να αφαιρεθεί από τις αγορές του προσφεύγοντος, λόγω της εικονικότητας των συναλλαγών. Ήτοι προσδιορίστηκαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές:

Φορολογικό έτος	2016	2017	2018
Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων:			
Από:	758.848,00	627.687,00	242.543,00
Από:	151.500,00	0,00	14418,00
Σύνολο ληφθέντων εικονικών στοιχείων	910.348,00	627.687,00	256961,00
Λογιστική διαφορά	910.348,00	627.687,00	256.961,00

B. Φ.Π.Α

Για την προσφεύγουσα επιχείρηση, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν. 2859/2000, λόγω της λήψης των προαναφερθέντων εικονικών στοιχείων, ήτοι:

Για το φορολ. έτος **2016** φορολογητέες εισροές **578.645,39 €** και φόρος εισροών **217.896,42€**

Για το φορολ. έτος **2017** φορολογητέες εισροές **765.516,60€** και φόρος εισροών **264.730,06€**

Για το φορολ. έτος **2016** φορολογητέες εισροές **1102694,90€** και φόρος εισροών **338056,10€**

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος του 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α	Αριθμός -Ημερ. Πράξης	Οριστική	Ετος	Διαφορά οηγητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο θρου 58 ΚΦΔ	Ειδική εισφορά αλληλεγγυ ης	Οριστική Φορο-λογική Υποχρέωση
1	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ. εισοδήματος	2016	910.348,00	264.000,92	132.000,00		396.001,38
2	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ. εισοδήματος	2017	627.687,00	182.029,23	91.014,62		273.043,85
3	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ. εισοδήματος	2018	256.961,00	74.518,69	37.259,35		111.778,04
4	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ ΦΠΑ	2016	910.348,00	215.277,82	107.638,91		322916,73
3	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ ΦΠΑ	2017	627.687,00	150.644,88	75.322,45		225.967,33

3	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ ΦΠΑ	2028	256.961,00	61670,52	30.835,26		92.505,78
Σύνολα								1.422.213,11

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

1) Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το πόρισμα της οποίας υιοθέτησε στο ακέραιο το 4ο ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής, αφενός αιτιολογεί ελλιπώς και ανεπαρκώς το πόρισμά του περί δήθεν εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στηριζόμενος σε στοιχεία, τα οποία ουδόλως παρέχουν νόμιμο έρεισμα προς τούτο, και αφετέρου αγνοεί πλήρως την υπόσταση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλή πίστη της προσφεύγουσας εταιρείας ως λήπτριας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων.

2) Η προσφεύγουσα εταιρεία λειτούργησε απολύτως καλόπιστα κατά την εκτέλεση των κρίσιμων συναλλαγών αυτών, με αποτέλεσμα να μην καταλείπεται το παραμικρό νόμιμο έδαφος στοιχειοθετήσεως της οποιασδήποτε παραβάσεως δήθεν εικονικότητας.

Προσκομίζει δε και επικαλείται νέα στοιχεία τα οποία δεν είχε προσκομίσει κατά την διάρκεια του ελέγχου , όπως αυτά αναφέρονται στη συνέχεια της παρούσας.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Υπηρεσία μας το υπ' αριθ' ΔΕΔΕΙ /18.05.23 υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε αρχείο σε ηλεκτρονική μορφή που περιλαμβάνει α)αντιστοίχιση των ειδών που αγοράσθηκαν με τα επίμαχα τιμολόγια με τις πωλήσεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία και β) τα παραστατικά εξοφλήσεως των επίμαχων τιμολογίων .

Επειδή όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου που συνέταξε η Φορολογική Αρχή καθώς και από την έκθεση αιτιολογημένων απόψεών της τα ανωτέρω στοιχεία δεν ήταν στην διάθεση της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπόψη της κατά την σύνταξη αυτών με την υπ' αριθ'/18.05.23 Πράξη της Υπηρεσίας μας αποφασίσθηκε η αναπομπή της υπόθεσης στην ελέγχουσα Φορολογική Αρχή (4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) προκειμένου αυτή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών. Η εν λόγω πράξη εστάλη στο ως άνω 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με το υπ' αριθ' πρωτ. ΔΕΔΕΞ 2023 ΕΜΠ/19.05.23 έγγραφό μας .**Περαιτέρω με την υπ' αριθ'/18.05.2023 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 63 § 5 του ΚΦΔ και της Ε 2010/2019 εγκυκλιου του Διοικητή της ΑΑΔΕ , παρατάθηκε η ημερομηνία για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά 30 ημέρες .**

Σε εκτέλεση αυτής το 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε περαιτέρω έλεγχο με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα με το υπ' αριθ' πρωτ./07.06.23 έγγραφό της μας διαβίβασε πορισματική έκθεση ελέγχου επί της πράξης αναπομπή στην οποία μεταξύ άλλων αναγράφει επακριβώς τα εξής :

« 7. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψη:

A. Την από 19/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς κατατεθείσα

ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο, με την οποία προσβάλλει:

α. την υπ' αρθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 - 31.12.2016 .

β. την υπ' αρθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017 - 31.12.2017 .

γ. Την υπ' αρθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2018 - 31.12.2018 .

δ. Την υπ' αρθ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προσπίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 .

ε. Την υπ' αρθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017.

ζ. Την υπ' αρθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προσπίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018.

Β. Την με αριθμό-18/05/2023 (αρ. πρωτ. 4° ΕΛ ΚΕ. ΑΤΤ ΕΙ 2023-23.05.2023) Πράξη Αναπομπής της Δ.Ε.Δ.,

Γ. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

Δ. Τα παραστατικά , τα οποία κατατέθηκαν ως νέα στοιχεία με την ενδικοφανή προσφυγή α Τεκμαίρει τα εξής :

Α. Ως προς την αντιστοιχία των υποτιθέμενων αγορών σε σχέση με τις πωλήσεις

Όπως αναγράφεται και αναφέρεται με κάθε λεπτομέρεια στις εκθέσεις ελέγχου που συντάχθηκαν για τις εκδότριες επιχειρήσεις αυτές κρίθηκαν φορολογικά υπαρκτές, συναλλακτικά όμως ανύπαρκτες (πρβλ. ΣΤΕ505/2012, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), ενόψει των επιχειρηματικών των δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής των συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών των, δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παραδόσεις αγαθών που περιγράφονται στα τιμολόγια. Δεν είναι νοητή η καλοπιστία της λήπτριας στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος (ΣΤΕ3336/2015, ΣΤΕ721/2014) Επιπλέον, δεν προσκομίσθηκε οιοδήποτε στοιχείο που θα μπορούσε να αποδείξει την καλή πίστη προς τις εκδότριες επιχειρήσεις , όπως ενδεικτικά, στοιχεία επικοινωνίας με αυτές ή επίσκεψη σε εγκαταστάσεις των ή άλλα έργα που τυχόν έχουν πραγματοποιήσει οι εκδότριες και αποτέλεσαν κριτήριο επιλογής της για την προμήθεια των συγκεκριμένων αγαθών.

Τέλος σημειώνουμε ότι, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994) δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Β. Ως προς τα παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων

Επ' αυτού ο έλεγχος παρατηρεί τα κάτωθι: Τα πρόσθετα στοιχεία που έθεσε ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών τα οποία τα χαρακτηρίζει νέα και τα οποία διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας για αξιολόγηση, κάθε άλλο παρά νέα χαρακτηρίζονται καθότι από την

μελέτη του φακέλου που διαβιβάσθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ το σύνολο των προσκομισθέντων αντιγράφων παραστατικών ως νέων στοιχείων, υπήρχαν στην διάθεση της ελεγκτικής αρχής κατά το στάδιο του αρχικού ελέγχου και συγκεκριμένα είχαν εκδοθεί σχετικές εκθέσεις κατάσχεσης με αριθμό και/12-03-2021 αντίγραφα των οποίων είχαν επιδοθεί στον Κο με την ιδιότητα του νόμιμου εκπροσώπου, με συνέπεια να έχουν αξιολογηθεί κατά περίπτωση από τους υπαλλήλους της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σε όλα τα στάδια του ελέγχου, πριν συντάξουν τα πορίσματα του ελέγχου με συνέπεια τα μην θεωρούνται νέα στοιχεία κατά τις ισχύουσες διατάξεις,

» Το άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 στο οποίο 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 συναλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή 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 παρόν νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους, β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτισης των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

• Ότι όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο μεν φορολογικών υπαρκτό, αλλά συναλλακτικό ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου εκδότη, έτσι όπως αναγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506-08/02/2012).

Τέλος σημειώνεται ότι:

Για τις εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις «.....» και «.....» επιβλήθηκαν από τη φορολογική αρχή αντίστοιχα πρόστιμα 36.360.767,79€ και 2.722.132,21€, όπως ορίζεται από τις διαταξεις . Για τις καταλογιστικές πράξεις αυτές οι οποίες οριστικοποιήθηκαν , οι

εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις δεν προέβαλαν κανένα ισχυρισμό, ούτε προσέφυγαν στα διοικητικά δικαστήρια.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του θέσεις όπως αυτές προσδιορίστηκαν με τις ανωτέρω αναφερθείσες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος & Φ.Π.Α., και τις από 20.12.2022 Εκθέσεις

α. Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος , β. Φ.Π.Α. και γ. Εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 για τις φορολογικές περιόδους 2016 έως 2018 , επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και των από 24/01/2023 και με αρ. πρωτ. απόψεων της Υπηρεσίας μας επί της ενδικοφανούς προσφυγής».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] 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 φορολογικός 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδόμενου το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

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, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). 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**).

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» 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» και με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου κώδικα ότι: «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 «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 20/07/2022 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, Α΄ ΥΠ/ΝΣΗ, ΤΜΗΜΑ Α3 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ καθώς και από τις από 20/02/2022 εκθέσεις ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, :

Α) Η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ: εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία:

α) στην χρήση 2016 εκατόν δεκαέξι (116) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής συνολικής καθαρής αξίας 758.848,00 € πλέον ΦΠΑ 178.917,82 €

β) στην χρήση 2017 εκατόν οκτώ (108) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής συνολικής καθαρής αξίας 627.687,00€ πλέον ΦΠΑ 150.644,88 € .

γ) στην χρήση 2018 τριάντα επτά (37), εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής συνολικής καθαρής αξίας 242.543,00 € πλέον ΦΠΑ 58.210,20 €.

με τα οποία φέρεται να πούλησε μεγάλες ποσότητες ετοίμων ενδυμάτων, είναι συναλλακτικά

ανύπαρκτη και τα εκδοθέντα απ' αυτήν στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους. Ειδικότερα οι λόγοι της εικονικότητας, προκύπτουν από την έκθεση ελέγχου και συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

1) Αν και ο έλεγχος θυροκόλλησε στην κατοικία, επί της οδού του προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου με Α.Φ.Μ. της εκδότριας επιχείρησης την με αρ./11-03-2020 πρόσκληση και την με αρ./10-06-2020 νέα πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων (βιβλία και εκδοθέντα-ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, εν τούτοις η οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στις ανωτέρω προσκλήσεις και συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου ως την μη διάθεση των λογιστικών αρχείων στον έλεγχο (Σ.Δ.Ε./20).

2) Ο ΕΦΚΑ με το με αριθμό πρωτοκόλλου/Εμπ/13-11-2018 έγγραφό του γνωστοποίησε στην Φορολογική Αρχή ότι η εκδότρια επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης, έχει υποβάλλει ΑΠΔ ηλεκτρονικά από 09/2016 έως 05/2018 χωρίς καταβολή εισφορών επισυνάπτοντας σχετική κατάσταση απασχολούμενων και την ειδικότητα τους από το οποίο προκύπτει **ανυπαρξία ικανού αριθμού προσωπικού** καθόσον πέραν της μη καταβολής των εισφορών στο σύνολο τους οι ώρες απασχόλησης ανά ελεγχόμενο έτος είναι ελάχιστες σε σχέση με τον όγκο των δηλωθέντων εργασιών.

3) Η εκδότρια επιχείρηση έχει δηλώσει για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016 μικρής αξίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα από την Βουλγαρία ποσού 81.629,00 € για τις οποίες δεν υπάρχει αντίστοιχη δήλωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων από την Βουλγαρία.

4) Η εκδότρια επιχείρηση **δεν έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ** για τις περιόδους 01/03/2018 έως 31/12/2018 ούτε **δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος** για τα ελεγχόμενα φορ. έτη 2017 και 2018.

5) Η εκδότρια επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2016 δήλωσε ότι έλαβε μεταξύ άλλων 49 φορολογικά στοιχεία έκδοσης της συναλλακτικά ανύπαρκτης οντότητας με Α.Φ.Μ., η οποία έκανε παύση εργασιών στις 30-09-2015 συνολικής καθαρής αξίας 918.774,61 € η οποία έχει απασχολήσει στο παρελθόν την ΥΕΕΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδίδοντας κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.433.914,01 €.

6) Σχετικά με τις αγορές-δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας και από τις καταστάσεις εξόδων της εκδότριας επιχείρησης αλλά και από τις καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλόμενων αυτής προέκυψαν ανά έτος τα κάτωθι:

- Το έτος 2016 η εκδότρια επιχείρηση έχει δηλώσει αγορές-δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας συνολικής καθαρής αξίας 1.248.639,55 € στα οποία περιλαμβάνονται εικονικά ύψους 918.774,61 € από τον και η εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε 3.090 εικονικά φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.894.337,89€
- Το έτος 2017 η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει δηλώσει καμία αγορά-δαπάνη στο εσωτερικό της χώρας ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δηλώσει ως πελάτη αυτήν με συνολική καθαρή αξία 60.865,64 € και η εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε 1.204 εικονικά φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.243.567,61€
- Το έτος 2018 η εκδότρια επιχείρηση έχει δηλώσει αγορές-δαπάνες στο εσωτερικό

της χώρας συνολικής καθαρής αξίας 29.946,48€ ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δηλώσει ως πελάτη αυτήν με συνολική καθαρή αξία 46.079,85 € και η εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε 344 εικονικά φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 843.830,09€

7) Η εκδότρια επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2016 φέρεται να εμφανίζει έξοδα-δαπάνες με δέκα εννέα (19) αντισυμβαλλόμενους αυτοκινητιστές-ιδιοκτήτες φορτηγών, στους οποίους κατέβαλε συνολικά ποσό 207.049,75 € ,ήτοι καθαρή αξία 167.175,00 € πλέον 39.874,75 € πλέον ΦΠΑ σημαντικές σε σχέση με το σύνολο των εξόδων, όπως εμφανίζονται αναλυτικά στην σελίδα 25 της από 20.02.22 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος. της Φορολογικής Αρχής, ποσά δυσανάλογα με τις εμφανιζόμενες απ' αυτήν συναλλαγές.

8) Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από την ως άνω αναφερόμενη εκδότρια εταιρεία, συντελέστηκε με την έκδοση ταχυδρομικών επιταγών η έκδοση και η είσπραξη των οποίων γίνεται στο ίδιο κατάστημα και στον ίδιο χρόνο, σε κάποιες περιπτώσεις μάλιστα γίνεται έκδοση και είσπραξη της επιταγής και κατόπιν επανάληψη της διαδικασίας αυτής ενώ σε δύο περιπτώσεις ο , διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρείας εμφανίζεται ως κομιστής/εκπρόσωπος της

Β) Η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ: εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία:

α) στην χρήση 2016 δέκα τρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής συνολικής καθαρής αξίας 151.500,00 € πλέον ΦΠΑ 36.360,00 €

β) στην χρήση 2018 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής συνολικής καθαρής αξίας 14.418,00 € πλέον ΦΠΑ 3.460,32 € .

με τα οποία φέρεται να παρείχε υπηρεσίες είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα εκδοθέντα απ' αυτήν στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους. Ειδικότερα οι λόγοι της εικονικότητας, προκύπτουν από την έκθεση ελέγχου και συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

1) Όπως προκύπτει από το σύστημα taxis η εκδότρια εταιρεία υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 22/06/2016 με ποικίλες δραστηριότητες όπως, ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΔΙΑΚΟΣΜΗΤΙΚΩΝ ΚΕΡΙΩΝ, ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ, ΠΩΛΗΣΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ ΣΤΑ ΕΝΤΥΠΑ ΜΕΣΑ, ΜΕ ΑΜΟΙΒΗ Η ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΒΑΣΗΣ, ΑΛΛΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΑΓΟΡΑΣ, έτσι ώστε να μπορεί αυτή να απευθύνεται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών - επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

2) Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, η εκδότρια εταιρεία δηλώνει φορολογητέες εκροές και εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.

3) Η εκδότρια εταιρεία οντότητα αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε ύστερα από επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου με ΑΦΜ, προσκομίζοντας και Υπεύθυνη Δήλωση με αρ. πρωτ. /09-02-2022, η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ.

Επίσης ο θυρωρός της πολυκατοικίας και οι περίοικοι που ερωτήθηκαν, δεν γνώριζαν την

ύπαρξη της εν λόγω οντότητας.

Ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της εκδότριας εταιρείας, πρόσκληση, δίχως όμως αυτός να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.

4) Από την έρευνα που έγινε στα υποσυστήματα NEO TAXIS και ELENXIS της ΑΑΔΕ προέκυψε ότι η εκδότρια εταιρεία δεν απασχολεί προσωπικό, οι φερόμενες αγορές της προέρχονται από ένα μόνο προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας.

5) Η εκδότρια εταιρεία δηλώνει στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο αυτής όσο και των αντισυμβαλλόμενων.

Από το γεγονός ότι, η εκδότρια εταιρεία δεν απασχολεί προσωπικό και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ως προς τις συναλλαγές της με την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ: ισχυρίζεται ότι οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές είναι πραγματικές στο σύνολό τους, καθότι ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αγνόησε την υπόσταση των υπό κρίση συναλλαγών και την καλή πίστη της προσφεύγουσας εταιρείας ως λήπτριας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι :

- Η αντισυμβαλλομένη εταιρεία ήταν υπαρκτή φορολογικώς επιχείρηση, καθώς της είχε νομίμως αποδοθεί Α.Φ.Μ. , είχε νομίμως προβεί σε έναρξη εργασιών στην αρμοδία Δ.Ο.Υ. , στοιχεία, τα οποία υποχρεούνταν, αλλά και ήταν σε θέση η προσφεύγουσα εταιρεία να ελέγξει.
- Τα αγορασθέντα από την εκδότρια εταιρεία εμπορεύματα εντάσσονται στο αντικείμενο δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας και σχετίζονται με νομίμως πωληθέντα από αυτήν είδη, ήτοι δεν πρόκειται για τυχόν δαπάνες επίπλαστες ή προσχηματικές, αλλά για αγορές απολύτως αναγκαίες για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της Εταιρείας.
- Για την πώληση και διακίνηση των πωλουμένων ειδών εκδίδονταν στο ακέραιο τα προσήκοντα τιμολόγια – δελτία αποστολής. Τα εμπορεύματα, πάντοτε συνοδευόμενα από τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά, φορτώνονταν συνήθως από την αποθήκη της εκδότριας εταιρείας, στην οδό, σε φορτηγό αυτοκίνητο της προσφεύγουσας εταιρείας με αριθμό κυκλοφορίας, τύπου Fiat, και οδηγό τον υπάλληλό της, Παραδίδονταν - εκφορτώνονταν, δε, στην τότε επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας εταιρείας , στην οδό, πριν μετακομίσει στην τωρινή επαγγελματική της εγκατάσταση, στην οδό Στην εν λόγω εγκατάστασή, μετά την εκφόρτωση και παραλαβή των χαρτοκιβωτίων με τα εμπορεύματα και την επαλήθευση – διασταύρωση με τις αναγραφόμενες ποσότητες στα αντίστοιχα δελτία

αποστολής, γινόταν ο επιμερισμός και η αποστολή των αναγκαίων ποσοτήτων σε καθένα από τα έξι (6) καταστήματα λιανικής πωλήσεως της προσφεύγουσας εταιρείας , εγκατεστημένα όλα σε μεγάλα εμπορικά κέντρα, ανάλογα με τις ανάγκες τους. Επομένως, πλήρως αποδεικνύεται και η φυσική διακίνηση των επίμαχων εμπορευμάτων.

- Η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν τραπεζικά, ήτοι σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εκδότριας επιχείρησης, μέσω των ΕΛ.ΤΑ. και της υπηρεσίας «Money Transfer», αλλά και με τραπεζικές επιταγές, πρακτική που καθίστατο επιβεβλημένη λόγω των κεφαλαιακών περιορισμών (capital controls), που είχαν επιβληθεί νομοθετικά κατά την οικεία περίοδο.
- Οι δε τυχόν διαπιστωθείσες από τη Φορολογική Αρχή φερόμενες παραβάσεις της φορολογικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας, που διαπράχθηκαν από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, δεν μπορούν να αντιταχθούν, άνευ ετέρου, ούτε να στοιχειοθετήσουν τεκμήριο εικονικότητας της συναλλαγής.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ως προς τις συναλλαγές της με την εκδότρια επιχείρηση «.....», ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος στηρίχθηκε μόνο στη φερομένη ως παραβατική φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας επιχείρησης , χωρίς να προβεί σε καμιά ελεγκτική επαλήθευση των ιδίων των συναλλαγών μαζί της. Ειδικότερα :

- Τα φερόμενα ως στοιχεία παραβατικότητας της φορολογικής συμπεριφοράς της εκδότριας εταιρείας δεν μπορούσαν να γίνουν διακριτά από την προσφεύγουσα εταιρεία .
- Οι τυχόν διαπιστωθείσες από τη Φορολογική Αρχή φερόμενες παραβάσεις της φορολογικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας, που διαπράχθηκαν από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, δεν μπορούν να αντιταχθούν, άνευ ετέρου, ούτε να στοιχειοθετήσουν τεκμήριο εικονικότητας της συναλλαγής.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, ούτε προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν, **ενώ τα προσκομισθέντα με το υπόμνημα στοιχεία κρίθηκε ότι δεν ήταν νέα και απορρίφθηκαν από την ελεγκτική αρχή.**

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) απέδειξαν ότι οι εκδότριες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, απορριπτόμενου ως αβάσιμου του ανωτέρω ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013** του **ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την

έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 3528/2011, ΣΤΕ 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 1184/2010, ΣΤΕ 1126/2010),

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 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 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.

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 η αρμόδια ελεγκτική αρχή (ΥΕΔΔΕ Αττικής) απέδειξε ότι οι εκδότες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, δεν γίνονται δεκτοί ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι εκδότες των στοιχείων ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά υπαρκτοί, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτοι, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των φερόμενων ως εκδοτών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότες των φορολογικών στοιχείων ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά υπαρκτοί πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτοι, οι οποίοι όμως, δεν προσκόμισαν ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία 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) 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.

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 19.01.23 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, και την επικύρωση των :

α) υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 – 31.12.2016

β) υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017 – 31.12.2017 .

γ) υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2018 - 31.12.2018.

δ) υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 .

ε) υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017 .

στ) υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018 του Προϊσταμένου που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση

α	Αριθμός -Ημερ. Πράξης	Οριστική	Ετος	Διαφορά ογητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο Φόρου 58 ΚΦΔ	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ. εισοδήματος	2016	910.348,00	264.000,92	132.000,00		396.001,38
2	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ. εισοδήματος	2017	627.687,00	182.029,23	91.014,62		273.043,85
3	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ. εισοδήματος	2018	256.961,00	74.518,69	37.259,35		111.778,04
4	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ ΦΠΑ	2016	910.348,00	215.277,82	107.638,91		322916,73
3	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ ΦΠΑ	2017	627.687,00	150.644,88	75.322,45		225.967,33
3	...../26.	Οριστ. πράξη προσδιορ ΦΠΑ	2028	256.961,00	61670,52	30.835,26		92.505,78
Σύνολα								1.422.213,11

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 ΥΠ/ΣΗΣ 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.