



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 19.07.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2118

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στον, στη θέση, όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον κ. του, ΑΦΜ, κάτοικο, οδός, κατά: **1) της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **2)** της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **3)** της υπ' αριθ. /2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §3 & 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **4)** της υπ' αριθ. /2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **5)** της υπ' αριθ. /2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.**

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φπα και προστίμων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ’ αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 18.194,80 € πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 1.819,48 €, ήτοι συνολικό ποσό **20.014,28 €**.

2) Με την υπ’ αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 15.253,59 € πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ποσού 7.626,79 €, ήτοι συνολικό ποσό **22.880,38 €**.

3) Με την υπ’ αριθ. /2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 27.992,00 €, λόγω λήψης εικονικών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 55 § 2 του Κ.Φ.Δ., φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ., που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 παρ. β’ του ν. 4337/2015, ήτοι καθαρή αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων $69.980,00 € * 40\% = 27.992,00 €$

4) Με την υπ’ αριθ. /2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 8.047,70 €, επειδή διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017 και είναι ίσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

5) Με την υπ’ αριθ. /2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ. /2020 έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και συγκεκριμένα 1) ημερολόγιο έτους 2014 (σε ηλεκτρονική μορφή), 2) ισοζύγιο χρήσης 2014 – προ κλεισίματος (σε ηλεκτρονική μορφή), 3) καρτέλα προμηθευτή με ΑΦΜ με περίοδο από 01.01.-31.12.2014, 4) αποδεικτικά πληρωμής των τιμολογίων (χρήσεως 2014) που έλαβε από την με ΑΦΜ και 5) οποιοδήποτε άλλο στοιχείο σχετίζεται με τις συναλλαγές με την εταιρεία στη χρήση 2014, εντός πέντε εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του Κ.Φ.Δ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. δ’, §2 περ. δ’ του Κ.Φ.Δ..

Οι παραπάνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προστιθέμενης αξίας και προστίμων, εκδόθηκαν συνεπεία της υπ’ αρ. /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για μερικό φορολογικό έλεγχο, στη φορολογική περίοδο 2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των ως άνω προσαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Ο έλεγχος δεν ζήτησε να θέσουμε στην διάθεσή του αντίγραφα των όσων βιβλίων και στοιχείων μας ζήτησε.

2. Αόριστες και αναπόδεικτες η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις.
3. Η υπηρεσία του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κοινοποίησε σε εμένα αντίγραφα των πράξεων και εκθέσεων με αποτέλεσμα η κοινοποίηση να είναι άκυρη και να μην παράγει έννομα αποτελέσματα.
4. Άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις, λόγω αναρμοδιότητας του Οργάνου που τις εξέδωσε.
5. Όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης στοιχείων.
6. Εναργής η προσπάθεια του ελέγχου, να επιρρίψει σε εμάς υπαιτιότητα για μη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων στα βιβλία και στοιχεία μας.”

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσβάλλει ρητώς την με αρ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 79 Ν. 4472/2017 χρήσης 2014 ποσού 8.047,70 € όπως ρητά ορίζει το άρθρο 68 παρ. 1 περ. α’ του Ν. 2717/1999, αλλά αναφέρεται αόριστα στην τελευταία σελίδα της ενδικοφανούς προσφυγής. Για λόγους όμως, χρηστής διοίκησης η προαναφερόμενη πράξη συνεξετάζεται με τις υπόλοιπες ρητά προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, η ως άνω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων-Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2020 (αριθ. πρωτ./2020 Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ με θέμα “Διαβίβαση Δελτίων Πληροφοριών”. Με το έγγραφο αυτό, διαβιβάστηκε το με αριθμό πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ./ΕΞ 2020/02.09.2020 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση στο οποίο συνημμένη ήταν η από 30.06.2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για την επιχείρηση ‘..... (Α.Φ.Μ./.....)’.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2014, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα παρακάτω εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης ‘..... (Α.Φ.Μ./.....)’ ,
ήτοι:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΤΕΜΑΧΙΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝ ΑΔΟΣ (€)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών	 (Α.Φ.Μ./.....)	/2014 ΣΕΙΡΑ Γ’	ΠΑΛΜΕΤΕΣ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜ ΕΝΕΣ	1500	5,00	7.500,00	1.725,00	9.225,00
2	Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών	 (Α.Φ.Μ./.....)	/2014 ΣΕΙΡΑ Γ’	ΠΑΛΜΕΤΕΣ ΚΑΙΝΟΥΡΓΙΕΣ	1500	13,32	19.980,00	4.595,40	24.575,40
3	Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών	 (Α.Φ.Μ./.....)	/2014 ΣΕΙΡΑ Γ’	ΠΑΛΜΕΤΕΣ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜ ΕΝΕΣ	2000	5,00	10.000,00	2.300,00	12.300,00
4	Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών	 (Α.Φ.Μ./.....)	/2014 ΣΕΙΡΑ Γ’	ΠΑΛΜΕΤΕΣ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜ ΕΝΕΣ	2000	5,00	10.000,00	2.300,00	12.300,00
5	Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών	 (Α.Φ.Μ./.....)	/2014 ΣΕΙΡΑ Γ’	ΠΑΛΜΕΤΕΣ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜ ΕΝΕΣ	2000	5,00	10.000,00	2.300,00	12.300,00
6	Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών	 (Α.Φ.Μ./.....)	/2014 ΣΕΙΡΑ Γ’	ΠΑΛΜΕΤΕΣ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜ ΕΝΕΣ	2000	5,00	10.000,00	2.300,00	12.300,00
7	Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών	 (Α.Φ.Μ./.....)	/2014 ΣΕΙΡΑ Γ’	ΠΑΛΜΕΤΕΣ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΜ ΕΝΕΣ	500	5,00	2.500,00	575,00	3.075,00
ΣΥΝΟΛΑ							69.980,00	16.095,40	86.075,40

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

[Άρθρο 13.Βιβλία και στοιχεία](#)

“2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης”.

Άρθρο 14. Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

“1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.”

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

“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.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.”

Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.”

Άρθρο 25. Είσοδος σε εγκαταστάσεις

“3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου.....

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.”

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτουν τα εξής:

1. Στις **21.10.2020** στάλθηκε με συστημένη επιστολή (RE.....GR) η με αριθ. πρωτ./2020 «Κοινοποίηση εντολής ελέγχου - γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού» με συνημμένη την υπ’ αριθ./2020 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου στην έδρα της προσφεύγουσας.

2. Ο φορολογικός έλεγχος στις **09.11.2020** μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου ζήτησε από την προσφεύγουσα:

1. Τα παραστατικά που έλαβε από την εταιρεία (ΑΦΜ) στην χρήση 2014.

2. Συμβάσεις με την (ΑΦΜ).

3. Τις εγγραφές σχετικές με τα τιμολόγια της (ΑΦΜ) που έγιναν στα βιβλία της.

4. Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο σχετικό με την συναλλαγή με την εταιρεία (ΑΦΜ) στην χρήση 2014.

3. Η προσφεύγουσα έθεσε στην διάθεση του ελέγχου στις **10.11.2020** μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μόνο τα φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια) εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ Στη συνέχεια και την ίδια ημέρα {10.11.2020} ο φορολογικός έλεγχος απέστειλε μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με το οποίο ζητούσε να τεθούν στην διάθεσή του τα υπόλοιπα στοιχεία τα οποία δεν είχαν μέχρι το χρόνο αυτό τεθεί στην διάθεσή του καθώς και τα αποδεικτικά πληρωμής των τιμολογίων της εταιρείας (ΑΦΜ) στην χρήση 2014.

4. Στην συνέχεια, στις **13.11.2020** ο φορολογικός έλεγχος μετέβη στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας στην οδό στον όπου επέδωσε στον υπάλληλο αυτής κ. (Α.Φ.Μ.) την με αριθ. πρωτ./2020 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 με την οποία ζητούσε από την προσφεύγουσα να θέσει στην διάθεσή του τα κάτωθι:

1) Ημερολόγιο του έτους 2014 (σε ηλεκτρονική μορφή)

2) Ισοζύγιο χρήσης 2014 – προ κλεισίματος (σε ηλεκτρονική μορφή)

3) Καρτέλα του προμηθευτή με ΑΦΜ με περίοδο από 01/01/2014 έως και 31/12/2014

4) Αποδεικτικά πληρωμής των τιμολογίων (χρήσεως 2014) που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση από την με ΑΦΜ και

5) Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο σχετίζεται με τις συναλλαγές που είχε η ελεγχόμενη επιχείρηση με την εταιρεία στην χρήση 2014.

Την ίδια ημέρα (13.11.2020), κατά την επίσκεψη του ελέγχου στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε προφορικά τεχνική αδυναμία (πρόβλημα στον server της) προκειμένου να θέσει στην διάθεση του ελέγχου εκείνη την στιγμή τα ζητηθέντα στην με αριθ. πρωτ./2020 πρόσκληση στοιχεία και ανέφερε ότι μόλις το πρόβλημα λυθεί – σε εύλογο χρονικό διάστημα – τα ζητηθέντα θα τεθούν στην διάθεση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι ο ίδιος ισχυρισμός

είχε προβληθεί και σε διάφορες τηλεφωνικές επικοινωνίες με την κυρία Χαρίση κατά το διάστημα από 10.11.2020 έως και 13.11.2020.

5. Στις 18.11.2020 ο έλεγχος απέστειλε μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με το οποίο ζητούσε να ενημερωθεί για την προσκόμιση των ζητηθέντων στοιχείων με την υπ' αριθ. πρωτ./2020 πρόσκληση. Ωστόσο, ο έλεγχος δεν έλαβε καμία απάντηση στο ανωτέρω ηλεκτρονικό μήνυμα, αλλά ούτε και ενημερώθηκε με κάποιο άλλο τρόπο για την προσκόμιση των ζητηθέντων στοιχείων με την υπ' ως άνω πρόσκληση.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος ζήτησε με την με αριθ. πρωτ./2020 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 αρχεία τα οποία είναι σε ηλεκτρονική μορφή και συνεπώς ζήτησε να τεθούν στην διάθεση του αντίγραφα αυτών αφού τα πρωτότυπα θα παρέμεναν στα μέσα αποθήκευσης της προσφεύγουσας. Εάν και παρήλθε το προβλεπόμενο χρονικό διάστημα του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας γνώση για τη δημιουργία χώρου ελέγχου στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας μέσω του με αριθ. πρωτ./2020 ΥΠΟΜΝΗΜΑ – ΑΠΟΨΕΙΣ της προσφεύγουσας, μετέβη στις 17.12.2020 στην οδό στον προκειμένου να τεθούν στην διάθεσή του τα ζητηθέντα στην ως άνω Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013.

Ο κ. – υπάλληλος της προσφεύγουσας- ενημέρωσε τον έλεγχο ότι δεν υπήρχε πρόσβαση από τον ίδιο στα βιβλία της επιχείρησης και ότι ο χώρος που είχε δημιουργηθεί για τον έλεγχο δεν υπάρχει σήμερα, συνεπώς τα ζητηθέντα στην με αριθμ. πρωτ./2020 Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 δεν τέθηκαν στην διάθεση του φορολογικού ελέγχου. Σημειώνουμε ότι την ίδια ημέρα ο έλεγχος ζήτησε αντίγραφο του τελευταίου ενημερωμένου ισοζυγίου πρωτοβάθμιων λογαριασμών δηλαδή μηνός Οκτωβρίου 2020 προκειμένου να το θεωρήσει, το οποίο όμως δεν τέθηκε στην διάθεσή του, λόγω του ότι δεν υπήρχε πρόσβαση από τον κ. στα βιβλία της προσφεύγουσας.

Επομένως, είναι προφανές ότι από την πλευρά της, η αρμόδια φορολογική αρχή, κατέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια, προκειμένου να δώσει στην προσφεύγουσα τη δυνατότητα να θέσει στην διάθεση του ελέγχου, έστω και εκπρόθεσμα, τα ζητηθέντα στοιχεία, πλην όμως ουδεμία ανταπόκριση υπήρξε μέχρι και το χρόνο σύνταξης της έκθεσης ελέγχου, με την αιτιολογία (προφορική) ότι υπήρχε τεχνικό πρόβλημα στον server της προσφεύγουσας ή ότι δεν υπήρχε δυνατότητα πρόσβασης στο λογιστικό σύστημα από τον υπάλληλο που βρισκόταν στην επιχείρηση. Ωστόσο, είναι προφανές ότι μέρος των ζητηθέντων στοιχείων όπως π.χ. 1. αποδεικτικά πληρωμής των τιμολογίων (χρήσεως 2014) που έλαβε η προσφεύγουσα από την εκδότρια των επίμαχων στοιχείων με ΑΦΜ 2. δελτία αποστολής των παλετών 3. ενδεχομένως οποιαδήποτε άλλα στοιχεία τηρούνται σε έγκυρη μορφή.

Επειδή, η προσφεύγουσα μαζί με το υπόμνημά της, μετά τη κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα στον έλεγχο, παρά μόνο ένα ισοζύγιο της 31.12.2014 μετά τις εγγραφές προσδιορισμού του αποτελέσματος και καρτέλα αποθήκης – παλέτες, στοιχεία τα οποία δεν ανατρέπουν τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου και το πόρισμα αυτού αφού δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών είτε με την είτε με κάποιο άλλο ενδεχομένως προμηθευτή της.

Επειδή, σε καμία περίπτωση η κοινοποίηση της ως άνω και με αριθ. πρωτ./2020 πρόσκλησης του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 δεν μετέτρεψε τον επιτόπιο έλεγχο σε έλεγχο γραφείου, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι όπως προαναφέρθηκε η προσφεύγουσα λόγω συνεχών υπεκφυγών, δεν έθετε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα, με την ως άνω πρόσκληση.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο ελεγκτής προσήλθε μόνος του είναι προσχηματικός δεδομένου ότι η ισχύουσα νομοθεσία δεν απαιτεί την προσέλευση δύο ελεγκτών για την διεξαγωγή

του επιτόπιου ελέγχου, όπως άλλωστε αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι η οικεία εντολή ελέγχου ανατέθηκε σε έναν και μόνο ελεγκτή.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επί του 1^{ου} λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται, ότι:

Άρθρο 66.Εγκλήματα φοροδιαφυγής

"5..... 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, στην παρ. 4 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010 ορίζεται: "Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., και οφείλει, εκτός των οριζόμενων στην παράγραφο αυτή, να επιβεβαιώνει από ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών την ακρίβεια των στοιχείων, καθώς και τη φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλόμενου εκδότη, για φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ".

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), 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 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, 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, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή επίσης σύμφωνα και με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ κρίθηκε ότι 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, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. **1238/2018 απόφαση του ΣτΕ**, (σκέψη 3): "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) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση κρίθηκε, 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 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). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, **υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως** [άρθρο 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] **να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρισίων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά.** Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων".

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετηθεί 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, στο [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 τον ενδελεχή, διασταυρωτικό και διακλαδικό έλεγχο - έρευνα που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στην εκδότρια εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., στους προμηθευτές αυτής αλλά και σε πελάτες της, στους τραπεζικούς λογαριασμούς της για να διαπιστώσει όλη την ροή του χρήματος, όπως αυτός περιγράφεται στην από 30.06.2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με σαφήνεια και τεκμηρίωση απέδειξε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις είναι εικονικά και εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή, ως προκύπτει από τον φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης, ο ανωτέρω εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, και εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις, ήτοι:

- Η οντότητα «.....» με ΑΦΜ πραγματοποίησε έναρξη εργασιών 2109-2012 με κύρια δραστηριότητα ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ (ΝΕΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ, ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΕΙΣ) επί της οδού Ο ΑΦΜ της απενεργοποιήθηκε για ενδοκοινοτικές συναλλαγές (κατάσταση επιχείρησης 40 ΕΛΕΓΧΟΣ VIES). Από τον έλεγχο αναζητήθηκε στη διεύθυνση της έδρας της δίχως να εντοπισθεί. Ο έλεγχος την αναζήτησε στην οικία του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της , επί της οδού στην όπου και θυροκολλήθηκαν τρεις προσκλήσεις. Παρά τις επίμονες προσκλήσεις του ελέγχου ουδείς ανταποκρίθηκε σε αυτές. [...]

- Το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών - επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων

- Από τις αγορές που αναλυτικά εκτέθηκαν παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι η ελεγχόμενη «.....» δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες και να διενεργήσει πωλήσεις μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.[...]

- Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην οντότητα προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται και γίνονται άμεσα αναλήψεις γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές. Τα προσκομιζόμενα εμβάσματα, δεν υπάρχουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της όπου φέρονται να έχουν κατατεθεί.

- Η δυσαναλογία αγορών - πωλήσεων της οντότητας «.....» είναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.

- Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ φέρεται να απασχολεί προσωπικό χωρίς να καταβάλει το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών. Το προσωπικό που φέρεται να απασχολεί σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να ανταποκριθεί στον ύψος των φερόμενων συναλλαγών της

- Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης με το αριθμ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ ΕΞ2019/27-02-2019 γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι η οντότητα διενέργησε μία πολύ μικρή - σε σχέση με τον όγκο των συναλλαγών της - εισαγωγή από την ΚΙΝΑ.

- Όπως προέκυψε από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου της η εταιρεία είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

- Η οντότητα στήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα για να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Δήλωσε και

εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Οι μεγαλύτερες εξ αυτών των αγορών από τα έγγραφα στοιχεία του ελέγχου κρίθηκαν εικονικές.

- Η εταιρία λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

- Από τον έλεγχο αναζητήθηκε επίμονα ο νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρίας «.....» κος αλλά απέφυγε να προσέλθει στη φορολογική αρχή ώστε να δώσει εξηγήσεις για τις δράσεις της οντότητας «.....».

- Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα «.....» δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ, ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα η λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότητας «.....» χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες και λήπτρις επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας «.....» με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

- Η εν θέματι οντότητα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με μικρά χρεωστικά χρηματικά ποσά ώστε να εμφανίζεται φορολογικά ενήμερη. Οι εισροές και οι εκροές που εμφανίζει στις δηλώσεις ΦΠΑ δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

- Η ελεγχόμενη οντότητα απέφυγε να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της με αποτέλεσμα να καταλογισθούν οι σχετικές παραβάσεις περί μη προσκόμισης αυτών.

- Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της οντότητας «.....» που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.

Επειδή, η εκδότες επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, "Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες"

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει, η φορολογική αρχή είχε κατ' αρχήν αποδείξει ότι ο εκδότης των τιμολογίων, κατά τον χρόνο εκδόσεως αυτών, δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τις ανωτέρω πωλήσεις, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε η προσφεύγουσα, η οποία μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε ειδικώς, ούτε στο φορολογικό έλεγχο ούτε με την ενδικοφανή της προσφυγή τον σχετικό λόγο της φορολογικής αρχής, περί πραγματικής αδυναμίας εκτελέσεως, από τον ανωτέρω εκδότη των συγκεκριμένων συναλλαγών, καθότι: α) δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο στοιχεία

πραγματοποίησης των υπό κρίση πωλήσεων από την προς την προσφεύγουσα, ούτε ενδεχομένως από άλλο προμηθευτή, β) δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά εξόφλησης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την και γ) από τα προσκομισθέντα στοιχεία (τιμολόγια της με Α.Φ.Μ.) δεν προέκυψαν επιπλέον στοιχεία ή ευρήματα που να ανατρέπουν το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται, ότι, η προσφεύγουσα και λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δεν απέδειξε, ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά ήταν αντικειμενικά αδύνατον να εκτελεσθούν από τον συγκεκριμένο εκδότη, και ως εκ τούτου δεν τίθεται ούτε θέμα καλής πίστης αυτού, αλλά και ούτε ότι υπάρχει εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, από τα αποδεικτικά στοιχεία τόσο του εκδότη όσο και του λήπτη σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της εικονικότητας, και όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους, προκειμένου να κριθεί αν, πράγματι, τα υπό κρίση τιμολόγια είναι ή όχι εικονικά, ήτοι χωρίς τις ταυτόχρονες ελεγκτικές επαληθεύσεις τόσο στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων όσο και στον λήπτη των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να εξαχθούν βάσιμα συμπεράσματα περί έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, έκρινε τα υπό κρίση τιμολόγια, εικονικά τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επί του 2^{ου} και 5^{ου} λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα αντίγραφα των πρωτοτύπων πράξεων και εκθέσεων ελέγχου, που βρίσκονται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, τα οποία φέρουν τη σήμανση «ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ» και την επισημείωση: «ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΤΗΝ ΙΔΙΑ ΗΜΕΡΑ», όπως βεβαιώνεται από τον ελεγκτή υπάλληλο κ. Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή του ελεγκτή υπαλλήλου.

Συνεπώς αυτά (εκθέσεις ελέγχου και προσβαλλόμενες πράξεις) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητα.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επί του 3^{ου} λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α 1004403 ΕΞ 2018:

«Α. 2) Ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. (Άρθρο. 34 του ν. 4141/2013 Α' 81, όπως τροποποιήθηκε με την υποπαράγραφο Δ1 του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013/Α' 107), για:

(α) τους φορολογουμένους όλης της επικράτειας με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000,00) ευρώ κατά την διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2015 ή κατά την πρώτη τους διαχειριστική περίοδο, εφόσον αυτή έκλεισε μετά από την 1/1/2016.»

Συνεπώς η εντολή ελέγχου και οι πράξεις εκδόθηκαν από την αρμόδια Υπηρεσία (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) αφού η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την χρήση 2015 είχε δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα 12.846.489,62€.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η Δ.ΟΡΓ.Α 1004403 ΕΞ 2018 καταλαμβάνει τις εντολές ελέγχου που εκδίδει ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. από 23.01.2018 και εφεξής ορθά προβάλλεται, πλην όμως δεν καταλαμβάνει ελεγκτές χρήσεις από το 2015 και εντεύθεν και ως εκ τούτου θα μπορούσε να ισχυριστεί τα περί αναδρομικότητας που προβάλλει, αλλά τίθεται μία ποσοτική παράμετρος (ακαθάριστα έσοδα 10.000.000,00€, έτος βάσης 2015) με βάσει την οποία θα υπαχθούν στην αρμοδιότητα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. όλες οι ανέλεγκτες υποθέσεις ανεξαρτήτου ύψους ακαθαρίστων εσόδων προηγούμενων και επομένων χρήσεων και ανεξαρτήτου ανέλεγκτης χρήσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επί του 4^{ου} λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 24 του ν. 4174/2013, “Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών”.

Επειδή, η κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων πραγματοποιείται προκειμένου να διασφαλιστεί η αποδεικτική αξία αυτών και όχι για να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επί του 6^{ου} λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./21.01.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ’ αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 20.014,28 €.

2) της υπ’ αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φπα βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 22.880,38 €.

3) της υπ’ αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §3 & 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 27.992,00 €.

4) της υπ’ αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 8.047,70 €.

5) της υπ' αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ: 500,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.