



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 17/01/2022

Αριθμός Απόφασης:135

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 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) (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 αριθμ. 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 30.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με διακριτικό τίτλο «.....», η οποία εδρεύει στο Δήμο επί της οδού με ΑΦΜ, όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα:

α. της υπ' αριθ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

β. της υπ' αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014

γ. της υπ' αριθ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014

δ. της υπ' αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 και

ε. της υπ' αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 §2δ' ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η επανεξέταση, 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 30.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2014, προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ποσού 261.383,50 ευρώ, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της, εικονικών φορολογικών στοιχείων ισόποσης αξίας με εκδότη την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ Οι δηλωθείσες φορολογικές Ζημιές ποσού 1.977.458,28 ευρώ, διαμορφώθηκαν από τον έλεγχο σε 1.716.074,78 ευρώ και δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.

-Με την υπ' αριθ...../2021 πράξη επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος άρθρου 54 ν.4174/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 100,00 €, επειδή υπέβαλλε ανακριβή δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014.

-Με την υπ' αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για το φορολογικό έτος 2014, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων (εισροές) ποσού 261.383,50 ευρώ και από το φόρο εκροών ο φόρος εισροών των στοιχείων αυτών ποσού 60.118,19 ευρώ. Έτσι προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή ποσού 60.118,19 ευρώ.

-Με την υπ' αριθ. /2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 26.138,35 €, ήτοι το 10% επί του ποσού 261.383,50 ευρώ, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της, εικονικών φορολογικών στοιχείων ισόποσης αξίας με εκδότη την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ και

-Με την υπ' αριθ. /2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55§2δ ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 30.059,10 €, ήτοι το 50% επί του ποσού 60.118,19 ευρώ ΦΠΑ των εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 261.383,50 ευρώ.

Τα ως άνω προέκυψαν κατόπιν μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ & Κ.Φ.Α.Σ. που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ύστερα από τη λήψη του αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ2020/15-10-2020 Δελτίου Πληροφοριών και τη συνημμένη έκθεση ελέγχου διατάξεων ν.4093/12, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, για το φορολογικό έτος 2014 εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής ποσού 261.383,50 ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 60.118,19 ευρώ.

Τα εν λόγω στοιχεία, για τους λόγους που αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

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

1. «Διότι η φορολογική Αρχή (ΚΕΜΕΕΠ) μη νόμιμα και με πλημμελή αιτιολογία έκρινε ότι τα ληφθέντα από την εταιρεία μας, εντός του φορολογικού έτους 2014, τιμολόγια εκδόσεως της αντισυμβαλλόμενης μας επιχείρησης «.....» είναι εικονικά καθώς αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους»

2. «Επικουρικώς, διότι, ακόμη και αν οι πραγματικοί ισχυρισμοί του ΚΕΜΕΕΠ υποτεθούν βάσιμοι, άγουν σε πόρισμα περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Συνεπώς, δεδομένου ότι η εταιρεία μας τελούσε σε καλή πίστη ως προς την ως άνω εικονικότητα, μη νόμιμα της επιβλήθηκαν φόρος και πρόστιμα»

3. «Διότι η αξίωση της φορολογικής Αρχής να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα για το φορολογικό έτος 2014 έχει παραγραφεί»

4. «Διότι σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης (διοικητικής) κύρωσης και την αρχή της χρηστής διοίκησης, τα επιβληθέντα πρόστιμα του άρθρου 7 §§3 και 5 του ν.4337/2015 και του άρθρου 55 §2δ' του ν.4174/2013, πρέπει να διαγραφούν».

Η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠΟ/27-12-2021 έγγραφο υπόμνημα της, με το οποίο ζήτησε την παράταση εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, επικαλούμενη την εφαρμογή της υπ' αριθμ./2021 απόφασης του ΣΤΕ. Με την αριθ./2021 απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας, δόθηκε παράταση της προθεσμίας 28.12.2021 για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής για τριάντα (30) ημέρες, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013.

* * * * *

Επειδή, με τις διατάξεις του **28 παρ.2 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό

Περαιτέρω 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» και **στο άρθρο 65** του Ν. 4174/2013 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣΤΕ 3692/2001,4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣΤΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.8 Ν.4093/13 (ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι:

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 υποβάλλουν καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. υποβάλλουν καταστάσεις, μόνο για τα τιμολόγια πώλησης των προϊόντων τους, που δύνανται να εκδίδουν οι ίδιοι για το σύνολο της παραγωγής τους.

2. Τα αναγκαία για διασταύρωση στοιχεία που αφορούν εισαγωγές ή εξαγωγές αγαθών των αναφερομένων στην προηγούμενη παράγραφο προσώπων, λαμβάνονται από το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων (Ο.Π.Σ.Τ. - ICIS).

3. Οι καταστάσεις της προηγούμενης παραγράφου 1 περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του υπόχρεου και το έτος που αφορούν.

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α..

Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η συνολική αξία, προ Φ.Π.Α., ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

4. Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 υποβάλλονται μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

Οι καταστάσεις υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων.

Οι ανωτέρω καταστάσεις δεν υποβάλλονται, όταν τα δεδομένα τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58).

5. Δεν υποχρεούνται στην υποβολή των καταστάσεων της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού:

α) οι τράπεζες για τους τόκους καταθέσεων που χορηγούν, καθώς και για τους τόκους και τις προμήθειες που χορηγούν σε άλλες τράπεζες ή πρόσωπα του άρθρου 1 και πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή λαμβάνουν από τα παραπάνω πρόσωπα, με την εξαίρεση των προμηθειών που λαμβάνουν από πρόσωπα του άρθρου 1 ή πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή πρόσωπα του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. που πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες σε κατόχους - χρήστες πιστωτικών καρτών,

β) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τους τόκους καταθέσεων που λαμβάνουν από τράπεζες, για τους τόκους και τις προμήθειες που καταβάλλουν σε τράπεζες ή λαμβάνουν από αυτές, καθώς και για τους μισθούς, τα ημερομίσθια και τις συντάξεις που χορηγούν, με την εξαίρεση των προμηθειών που καταβάλλουν στις τράπεζες λόγω πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε κατόχους - χρήστες πιστωτικών καρτών,

γ) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή πρόσωπα του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. για τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών εκτός της χώρας, καθώς και για τις αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από επιχειρήσεις που δεν ασκούν δραστηριότητα εντός της χώρας,

δ) τα πρόσωπα του άρθρου 1 και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τα ασφάλιστρα, τις επιστροφές ασφαλιστρών και τις εκπώσεις επί των ασφαλιστρών που αναγράφονται στα σχετικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ή στις πρόσθετες πράξεις.

6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Κατ' εξαίρεση, των αναφερομένων στα προηγούμενα εδάφια, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

7. Στα εκδιδόμενα από τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή

νομικών προσώπων ή κοινοπραξιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσομένου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας.

Στις εκδιδόμενες επιταγές που καλύπτουν εξόφληση επαγγελματικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως ποσού, αναγράφεται υποχρεωτικά ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του εκδότη, του εκάστοτε οπισθογράφου, καθώς και του τελευταίου κομιστή που εισπράττει αυτήν. Επίσης αναγράφεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της επιταγής που προσκομίζεται για εξόφληση οφειλής προς το Δημόσιο ανεξαρτήτως ποσού.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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). Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014)»

Επειδή, το βάρος απόδειξης τόσο της ανυπαρξίας της συναλλαγής και της εξ αυτής εικονικότητας του φορολογικού στοιχείου, όσο και της συναλλαγής με πρόσωπο διάφορο του εκδότη του στοιχείου, καθώς και της κακής πίστης του λήπτη ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου του, φέρει η Φορολογική Αρχή (βλ. ΣΤΕ 494/2009, 466/2008, 3411/2004 κ.ά).

Επειδή με τις υπ' αριθμ. 4751/2019 και 4752/2019 αμετάκλητες Αποφάσεις του ΔΕΦΑΘ κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Σκέψη 10: Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις που προεκτέθηκαν, όπως ερμηνεύθηκαν, το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπ' όψη: 1) ότι η εκδότης των τιμολογίων επιχείρηση ήταν φορολογικώς υπαρκτή (προέβη σε έναρξη εργασιών, είχε ΑΦΜ ..., είχε θεωρήσει Βιβλία και Στοιχεία, υπέβαλε νομότυπα τις προβλεπόμενες Δηλώσεις Φ.Π.Α., Εισοδήματος κ.λπ., [...], ενώ ήταν και συναλλακτικώς υπαρκτή (είχε συσταθεί νομίμως με το υπ' αρ. ... καταστατικό, όπως τροποποιήθηκε, είχε μισθωμένο κατάστημα στη διεύθυνση ..., όπως δήλωσε στον έλεγχο ο ιδιοκτήτης του ακινήτου ..., 2) ότι ο επιτόπιος έλεγχος του ΣΔΟΕ στην εκδότης επιχείρηση έγινε την 23/6/2010 [σε μεταγενέστερο χρόνο από την έκδοση των στοιχείων] και, ως εκ τούτου, τα ελεγκτικά όργανα δεν ήταν δυνατόν να διαπιστώσουν τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της (ύπαρξη εμπορευμάτων, απασχολούμενο προσωπικό, μηχανικός εξοπλισμός κ.λπ.) και να διενεργήσουν έλεγχο στα Βιβλία και Στοιχεία της, 3) ότι λόγω της αδυναμίας πραγματικού ελέγχου στην επιχείρηση ο έλεγχος του ΣΔΟΕ και της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διενεργήθηκε αποκλειστικά με βάση τις στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. και των συναλλασσόμενων με αυτήν επιχειρήσεων, ήτοι με συγκρίσεις ποσοτήτων αγορασθέντων και πωληθέντων εμπορευμάτων, όπως προέκυπταν από τα στοιχεία αυτά [...] και εξαγωγή συμπερασμάτων, 4) ότι η προσφεύγουσα ήταν επίσης φορολογικώς και συναλλακτικώς

υπαρκτή επιχείρηση, καθ' όσον είχε συσταθεί νομίμως [...], τηρούσε τα νόμιμα Βιβλία και Στοιχεία και είχε επαγγελματική εγκατάσταση στη διεύθυνση ..., όπως διαπιστώθηκε τόσο κατά τον επιτόπιο έλεγχο του ΣΔΟΕ την 23/6/2010, [...], 5) ότι η αυτοψία της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, κατά την οποία δεν ανευρέθηκε η επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας στη διεύθυνση ..., έγινε μετά τη διακοπή των εργασιών της (19/12/2013) [...], ενώ η ύπαρξη της πρώτης επιχειρήσεως προκύπτει από τους ανωτέρω επιτόπιους ελέγχους του ΣΔΟΕ και της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, τους οποίους δεν αμφισβητεί η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, [...], 6) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα προέβη σε ορθή καταχώριση των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καθώς και σε ορθή μεταφορά των δεδομένων των Βιβλίων της στις υποβληθείσες Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις ένδικες χρήσεις. Επίσης υπέβαλε Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών - Προμηθευτών του άρθρου 20 Π.Δ. 186/1992, στην οποία είχε συμπεριλάβει τα παραπάνω ληφθέντα Τιμολόγια, 7) ότι, όπως βεβαιώνεται στην ίδια ως άνω ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (βλ. ΠΑΡ.1, σελ 3), η προσφεύγουσα είχε στην ιδιοκτησία της για τη διακίνηση των εμπορευμάτων της το φορτηγό αυτοκίνητο και απασχολούσε προσωπικό δύο (2) ατόμων, ενώ το γεγονός ότι δεν προέκυψε η αγορά ή η μίσθωση παγίων μηχανημάτων από τα Βιβλία της (Κλαρκ ή γερανών) δεν συνεπάγεται ότι δεν είχε τέτοια μηχανήματα, 8) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα ή οι συναλλασσόμενες με αυτήν επιχειρήσεις δεν τηρούσαν ορισμένες φορολογικές τους υποχρεώσεις (έκδοση φορτωτικών ή άλλων παραστατικών εγγράφων για τις μεταφορές των εμπορευμάτων, καταχώριση συναλλαγών στις συγκεντρωτικές καταστάσεις κ.λπ.) δεν συνεπάγεται αναγκαία την εικονικότητα των συναλλαγών, 9) το γεγονός ότι τόσο η προσφεύγουσα, όσον και η εκδότρια επιχείρηση, εξοφλούσαν τις οφειλές τους καταρχήν μέσω Τραπεζών. Εξ άλλου, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε καταβάλει στην εκδότρια επιχείρηση οφειλόμενα χρήματα μετά τον θάνατο του μοναδικού της εταίρου με ενυπόγραφες αποδείξεις πληρωμής υπ' αρ., ποσού 30.000€, και υπ' αρ. /2009, ποσού 27.204,62€, δεν αποδεικνύει άνευ ετέρου την εικονικότητα των συναλλαγών, όπως δέχεται ο έλεγχος καθόσον η είσπραξη των χρημάτων έγινε επ' ονόματι της εταιρείας (προφανώς από αντιπρόσωπο αυτής) και όχι επ' ονόματι του μοναδικού εταίρου που είχε αποβιώσει, [...], 10) το γεγονός ότι κατά το διενεργηθέντα έλεγχο κλειστής Αποθήκης βάσει εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, δηλαδή με λογιστικό τρόπο άνευ πραγματικής καταμετρήσεως των εμπορευμάτων, διαπιστώθηκε ανακριβής απογραφή αυτών, δεν συνεπάγεται ότι όλες οι συναλλαγές της προσφεύγουσας ήταν εικονικές, ενόψει και των μικρών διαφορών που διαπιστώθηκαν μετά την αφαίρεση των ποσοτήτων των αγορασθέντων από την εκδότρια επιχείρηση και των πωληθέντων στην επιχείρηση 11) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε κύριο και αποκλειστικό πελάτη την επιχείρηση, στην οποία συμμετείχε μέλος της προσφεύγουσας με μικρό ποσοστό, δεν οδηγεί αναγκαία στο συμπέρασμα ότι τα εκδοθέντα από αυτή φορολογικά στοιχεία για τις συναλλαγές της με την εν λόγω επιχείρηση ήταν εικονικά α) γιατί η προσφεύγουσα εκτελούσε χονδρικό εμπόριο, αποτελώντας βασικό προμηθευτή της επιχειρήσεως, β) γιατί η εξόφληση των αγορών της γινόταν, ως ελέχθη, μέσω Τραπεζών. 12) το γεγονός ότι η προμηθεύτρια επιχείρηση είχε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία αγοράς, ανύπαρκτων ή με άσχετο αντικείμενο επιχειρήσεων, δεν συνεπάγεται αναγκαία την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση αυτή και περαιτέρω την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την επιχείρηση, όπως δέχεται ο έλεγχος με βάση τον ΚΑΝΟΝΑ «εικονικές αγορές = εικονικές πωλήσεις», καθ' όσον ως ελέχθη ανωτέρω, δεν κατέστη δυνατόν να διενεργηθεί έλεγχος στην εκδότρια επιχείρηση για τη διαπίστωση των πραγματικών συνθηκών λειτουργίας της και ειδικότερα αν είχε εμπορεύματα χωρίς φορολογικά στοιχεία, που κάλυπτε με τα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία που είχε, και, στη συνέχεια, διέθετε τα εμπορεύματα αυτά σε ορισμένους πελάτες της με νόμιμα φορολογικά στοιχεία, που ζητούσαν, δεδομένου ότι είχε θεωρήσει τέτοια στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., και, τέλος 13) ότι κατά τον επιτόπιο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών στην επιχείρηση της προσφεύγουσας την 23/2/2009, δηλαδή κατά τη χρήση 2009, για την οποία ο έλεγχος καταλογίζει στην προσφεύγουσα λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αγοράς και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων πωλήσεως

προς την επιχείρηση, βρέθηκαν και καταμετρήθηκαν εμπορεύματα, και συγκεκριμένα υπόλοιπο 4.275 παλέτες (8.350 - πωληθείσες 4.075 = 4.275), όπως προκύπτει από το σχετικό ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟ ΠΟΣΟΣΤΙΚΗΣ ΚΑΤΑΜΕΤΡΗΣΕΩΣ, που προσκομίζει η προσφεύγουσα, γεγονός που κλονίζει το συμπέρασμα του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα ελάμβανε και εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία και ότι μετείχε στο ΚΥΚΛΩΜΑ φοροδιαφυγής που εντόπισε το ΣΔΟΕ (εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων), κρίνει, εκτιμώντας συνολικά τα υπάρχοντα στο φάκελο της δικογραφίας στοιχεία, ότι η Φορολογική Αρχή που φέρει το σχετικό βάρος αποδείξεως, δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση ... και περαιτέρω την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την επιχείρηση, δεδομένου ότι τόσο η προσφεύγουσα όσο και η επιχείρηση ήταν φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά νομικά πρόσωπα σύμφωνα με όσα προεκτέθηκαν, και, ως εκ τούτου, η Φορολογική Αρχή δεν αποδεικνύει τη συμμετοχή της προσφεύγουσας στο ΚΥΚΛΩΜΑ φοροδιαφυγής, που διαπιστώθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Επομένως, μη νόμιμα εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας οι ένδικες καταλογιστικές πράξεις και περαιτέρω μη νόμιμα απορρίφθηκε, με την προσβαλλόμενη απόφαση, η ενδικοφανής προσφυγή της κατά των πράξεων αυτών, κατά το σχετικό βάσιμο λόγο, που προβάλλει η προσφεύγουσα με την κρινόμενη προσφυγή».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, γίνεται παγίως δεκτό, ότι:

Η κακή λογιστική κατάσταση της προμηθεύτριας επιχείρησης (εικονικές αγορές ή έλλειψη αγορών για τα πωλούμενα είδη, έλλειψη επαρκούς προσωπικού) είναι χωρίς σημασία για τον λήπτη, αφού, κατά τεκμήριο, δεν είναι δυνατό ούτε γνώση αυτής να έχει ούτε, ούτε να την ελέγξει (βλ. ΣτΕ 1217/1995, ΔΕφΘεσ 704/2000).

Στοιχεία, όπως η εγκατάλειψη του δηλωθέντος μισθίου από τον εκδότη των τιμολογίων, δεν είναι ικανά να στοιχειοθετήσουν την έννοια της φορολογικής ανυπαρξίας αυτού και τον εκ του λόγου αυτού χαρακτηρισμό των τιμολογίων ως εικονικών, ήτοι δεν δημιουργούν νόμιμο μαχητό τεκμήριο υπέρ της εικονικότητας των ενδίκων τιμολογίων και η επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. με βάση τα στοιχεία αυτά είναι αντίθετη στον νόμο (βλ. ΣτΕ 1553/2003 ΔΦΝ 2004.702, ΔΕΕ 2004.711, Λογ. 2004.497).

Η φορολογική ασυνέπεια και συμπεριφορά του εκδότη φορολογικού στοιχείου, όπως η απόκρυψη αγορών, η πραγματοποίηση αγορών χωρίς παραστατικά, η μη υποβολή δηλώσεων και συγκεντρωτικών καταστάσεων, η έλλειψη εμφανούς επαγγελματικής εγκαταστάσεως, η μεταφορά εμπορευμάτων χωρίς στοιχεία διακινήσεως κ.λπ. δεν αποτελούν αποδείξεις, ούτε ενδείξεις ανυπαρξίας της συναλλαγής (βλ. ΣτΕ 556/2010, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 3151/2006, ΣτΕ 1553/2003, Τριμ. ΠλημΑθ 32270/2010 Λογ. 2011, ΤριμΠλημΠειρ 3961/2011).

Μόνο με συγκεκριμένα και νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογικό έλεγχο πραγματοποίηση συναλλαγής, για την οποία έχει εκδοθεί νόμιμο παραστατικό στοιχείο (βλ. ΣτΕ 494/2009, ΣτΕ 466/2008, ΣτΕ 3411/2004, ΔΕφΘεσ 658/2000 ΔΕΕ 2000.1033, ΣτΕ 2627/1998 ΔΦΝ 1999.738, ΣτΕ 3450/1995 Διδικ 1995.759, ΣτΕ 4500/1995 Λογ. 1997.1579, ΣτΕ 3870/1995, ΣτΕ 453/1992, ΣτΕ 2844/1992, ΔΕφΠατρ 269/1991 Διδικ 1992.663, ΣτΕ 2962/1988 ΔΔικ 1.446, ΣτΕ 734-5/1990, ΣτΕ 1085/1974 κ.ά.), υποχρεούμενος αυτός να επικαλεσθεί και να αποδείξει συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά, από τα οποία να προκύπτει άμεσα η μη πραγματοποίηση της συναλλαγής, μη επιτρεπομένης της χρήσεως τεκμηρίων, της συναγωγής συμπερασμάτων και της διεξαγωγής αορίστων υποθέσεων (βλ. ΣτΕ 4515/1995, 734-5/1990, 1085/1974, 2947/1974, 60/1972, 770/1969, 242/1967). Συνακόλουθα, προκειμένου ο φορολογικός έλεγχος να κρίνει εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, ήτοι να θεωρήσει ανύπαρκτες τις αντίστοιχες συναλλαγές, πρέπει να προβεί σε έλεγχό τους αυτών καθ' εαυτές και όχι να αρκестεί στην τυχόν φορολογική αταξία του εκδότη τους.

Ο φορολογικός έλεγχος οφείλει να επαληθεύσει αν πράγματι ελήφθησαν και χρησιμοποιήθηκαν οι υπηρεσίες, που περιγράφονται στα ελεγχόμενα φορολογικά στοιχεία, από την οποία επαλήθευση και μόνο μπορεί να προκύψει άμεση απόδειξη περί υπάρξεως ή

ανυπαρξίας της συναλλαγής.

Όταν τόσο ο πωλητής ή ο παρέχων υπηρεσίες όσο και ο αγοραστής ή ο λήπτης των υπηρεσιών είναι φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα, το βάρος αποδείξεως της ανυπαρξίας της συναλλαγής ή της πραγματοποιήσεως της συναλλαγής με άλλο πρόσωπο φέρει η Φορολογική Αρχή (βλ. ΣτΕ 547-549/2006, 3952/2004, 3411/2004, 1553/2003, 2676/2002, ΔΕφΘεσσ 117/2005, 1427/2004, 658/2000 ΔΕΕ 2000.1033, 704/2000 Λογ. 2001.287, ΔΠρωτΑθ 8990/2002). Η δε κρίση της Φορολογικής Αρχής περί ανυπαρξίας της συναλλαγής προϋποθέτει από πλευράς της την απόδειξη της εν λόγω ανυπαρξίας, με την έννοια ότι παρατίθενται επαρκή στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ανενδοίαστα η μη πραγματοποίηση της αναγραφόμενης συναλλαγής (βλ. ΣτΕ 1553/2003, ΣτΕ 936/2010, ΣτΕ 1126/2010). Η υποχρέωση, δε, της Φορολογικής Αρχής εξικνείται έως σημείου πλήρους και αδιαμφισβητήτου αποδείξεως και όχι απλώς κατά τρόπο τεκμαρτό (ΠΟΛ 1087/2005, Οδηγός Ελέγχου Πλαστών και Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, Σ.Δ.Ο.Ε., Αθήνα, Αρ. Πρωτ.: 1056).

Η αξιολόγηση της εικονικότητας η μη συνάγεται από τη συνολική εκτίμηση των στοιχείων της υπόθεσης και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά, όπως από το γεγονός ότι δεν διέθετε προσωπικό (ΣτΕ 466/2008, 1402/2011). Μια επιχείρηση κρίνεται ανύπαρκτη, όταν το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στους λήπτες των τιμολογίων δεν είχε καμία σχέση με το σκοπό που αναγράφεται στο καταστατικό της (ΔΕφΑθ 116/2009).

Ακόμη έχει κριθεί ότι δεν στοιχειοθετείται πλήρης δικανική πεποίθηση περί ανυπαρξίας της ένδικης συναλλαγής και εικονικότητας του επίμαχου τιμολογίου μόνο από το γεγονός ότι η εκδότρια του στοιχείου δεν διέθετε, κατά τον κρίσιμο χρόνο, επαγγελματική εγκατάσταση (ΣτΕ 2214/2012)

Δεν αρκεί, επομένως η διαπίστωση του ελέγχου, ότι η επιχείρηση, που εξέδωσε το φορολογικό στοιχείο, έχοντας υποπέσει σε φορολογικές (ή ακόμα και σε ασφαλιστικές παρατυπίες), για να απαλλάξει τη Φορολογική Αρχή από το βάρος αποδείξεως της ανυπαρξίας της συναλλαγής ή της πραγματοποιήσεως της με άλλο πρόσωπο, με συγκεκριμένα στοιχεία λαμβανόμενα από την ελεγχόμενη επιχείρηση του αποδέκτη του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή ο φερόμενος ως λήπτης εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου απαλλάσσεται της σχετικής ευθύνης, εφ' όσον αποδείξει έναντι της Φορολογικής Αρχής την καλή πίστη του (βλ. ΣτΕ 972/2020, ΣτΕ 1238/2018, ΣτΕ 2223/1995, ΣτΕ 1217/1995, ΣτΕ 212/1998, ΣτΕ 1553/2003 ΔΦΝ 2004.702, ΔΕΕ 2004.711, Λογιστής 2004.497, ΣτΕ 547/2006 Λογιστής 2006.981, ΣτΕ 1653/2006, ΔΕφΠειρ 732/1989, ΔΕφΘεσσ 10/1999 ΔΦΝ 1999.1480, ΔΕφΑθ 2901/2000 ΔΦΝ 2000.286, ΔΕφΘεσσ 1427/2004 ΔΦΝ 2005.1976, ΔΕΔ Αθηνών 2135/2020 1224/2020, ΔΕΔ Θεσσαλονίκης 442/2019).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 972/2020 απόφαση του ΣΤΕ: {σκέψη 5} "..... . Ειδικότερα προέβαλε ότι η καλή πίστη της αποδεικνυόταν εκ του ότι ο είχε παρουσιασθεί ως ιδιοκτήτης και νόμιμος εκπρόσωπος της ατομικής επιχείρησης, με συγκεκριμένη διεύθυνση και αριθμό φορολογικού μητρώου στη Γερμανία, ότι με τα στοιχεία αυτά έγινε νομίμως η εισαγωγή και ο εκτελωνισμός του συγκροτήματος ηλεκτροστατικής βαφής από την Ελβετία, με την καταβολή και του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και ότι, με επιταγές εκδοθείσες από την Τράπεζα της Ελλάδος, κατεβλήθη το σύνολο του τιμήματος σε πίστωση λογαριασμού του..... μάλιστα οι τρεις επιταγές της για την πληρωμή του τιμήματος των μηχανημάτων είχαν εκδοθεί σε διαταγή (επ' ονόματι) της πωλήτριας επιχείρησης και πληρώθηκαν κανονικά μέσω του Υποκαταστήματος της Τράπεζας στο....., η δε αναιρεσείουσα δεν είχε καμία ωφέλεια ή οποιοδήποτε οικονομικό συμφέρον από την εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων αφού κατέβαλε και όλο το τίμημα αυτών και όλο τον ανάλογο Φ.Π.Α. κατά τον εκτελωνισμό των μηχανημάτων." {σκέψη 6} "Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από την φορολογική αρχή. Προκύπτει, ειδικότερα, ότι ο μηχανολογικός εξοπλισμός, που

προμηθεύθηκε η [5] αναιρεσεΐουσα, εισήχθη πράγματι στη χώρα, εκτελωνίσθηκε κατόπιν υποβολής των αναγκαίων προς τούτο διασαφήσεων και κατεβλήθη ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας. Το σύνολο, εξάλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως της Τράπεζας, οι οποίες πληρώθηκαν στις 6.1.1999 στο υποκατάστημα της ίδιας τράπεζας στο σε πίστωση λογαριασμού του, ο οποίος εφέρετο ως νόμιμος εκπρόσωπος της εκδότριας των τιμολογίων γερμανικής επιχειρήσεως. Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεΐουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεΐουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι των διατάξεων του ν. 2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. ...»]..... Συνεπώς, η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω το στοιχείο της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεΐουσας ως προς τον εκδότη των αφορώντων την συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων και ότι, ως εκ τούτου, η αναιρεσεΐουσα υπέπεσε στην αποδοθείσα σ' αυτήν παράβαση της λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων, δεν είναι νόμιμη. Για τον λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο, πρέπει η κρινόμενη αίτηση να γίνει δεκτή και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση να εξαφανισθεί, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών λόγων αναίρεσεως. Περαιτέρω, δεδομένου ότι η υπόθεση δεν χρήζει διευκρινίσεως ως προς το πραγματικό, το Δικαστήριο την κρατεί, δικάζει την έφεση της αναιρεσεΐουσας, δέχεται αυτήν για τον ίδιο ως άνω λόγο, εξαφανίζει την πρωτόδικη απόφαση, δέχεται την προσφυγή της αναιρεσεΐουσας για τον ίδιο λόγο και ακυρώνει την υπ' αριθμ. 63/6.3.2003 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. περί επιβολής εις βάρος της αναιρεσεΐουσας προστίμου ύψους ευρώ....."

Επειδή με την υπ' αριθμ. 249/2018 απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκαν τα ακόλουθα (βλ. σκ. 7 αυτής): «7. Επειδή, λαμβανομένου υπόψη ότι εν προκειμένω, κατά τα γενόμενα ανελέγκτως δεκτά με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, οι συναλλαγές που αφορούν τα ένδικα φορολογικά στοιχεία έχουν μεν πραγματοποιηθεί, αλλά με άλλο πρόσωπο και όχι με το φερόμενο ως εκδότη αυτών, η δε αναιρεσίβλητη εταιρία, λήπτρια των στοιχείων αυτών, κρίθηκε ότι ήταν καλόπιστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, έχει, μάλιστα, καταβάλει και το τίμημα των οικείων συναλλαγών, αλλά και τον αναλογούντα σε αυτά φ.π.α., εδικαιούτο καταρχήν, ενόψει των γενομένων δεκτών στην προηγούμενη σκέψη, να τα καταχωρίσει στα βιβλία της ως νομίμως εκδοθέντα και να ζητήσει την έκπτωση της δαπάνης που αντιστοιχεί σε αυτά από τα ακαθάριστα έσοδά της, όπως ορθά κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση είναι απορριπτέα ως αβάσιμα [βλ. και την υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή με την ΠΟΛ. 1071/31.3.2015 πράξη της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων].»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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, 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, το ΣτΕ με την υπ' αριθμό 2115/2017 σχετικά με «Εικονική συναλλαγή - Εικονικό τιμολόγιο - Βάρος απόδειξης», έκρινε 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 το 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 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 πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου 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...)

Επειδή, το ΣτΕ με την υπ' αριθμό 438/2019 απόφασή του, απέρριψε την Αίτηση Αναίρεσης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και επικύρωσε την κρίση του δικάσαντος, αρμοδίου Διοικητικού Εφετείου.

Το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο, ερμηνεύοντας τις επιμέρους διατάξεις των άρθρων 1, 2, 11, 12 και 18 του ΚΒΣ και των άρθρων 5 και 19 του Ν. 2523/1997, έκρινε ότι όταν αποδίδεται εικονικότητα σε φορολογικό στοιχείο, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή για την οποία φέρεται ότι εκδόθηκε, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας αυτού. Στην περίπτωση δε, που αποδειχθεί από την φορολογική αρχή η ανυπαρξία της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. Επιπλέον, το Διοικητικό Δικαστήριο, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού, υποχρεούται να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά, και όχι μεμονωμένα, τα υφιστάμενα, στον φάκελο της υπόθεσης, στοιχεία.

Εν προκειμένω, σε βάρος της ελεγχόμενης, επεβλήθη πρόστιμο ΚΒΣ, χρήσης 2006, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αγορών.

Η αρμόδια φορολογική αρχή [...] διαπίστωσε: α) ότι ο ίδιος ο φερόμενος ως εκδότης ανέφερε ότι η επιχείρησή του δεν πραγματοποίησε διακίνηση εμπορευμάτων και ότι ο ίδιος δεν πραγματοποίησε συναλλαγή με τους λήπτες των στοιχείων, β) ότι ένας από τους λήπτες των φορολογικών στοιχείων δήλωσε, εθελουσίως, στην αρμόδια ΔΟΥ ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν είναι νόμιμα και πλήρωσε το επιβληθέν πρόστιμο, γ) ότι εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία με ημερομηνίες που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και με παραποιημένους τους αύξοντες αριθμούς θεώρησης, δ) ότι η επιχείρηση του φερόμενου ως

εκδότη έχει δηλωθεί ως πελάτης μόνον από δύο επιχειρήσεις με χαμηλή αξία αγορών, ενώ έχει δηλωθεί ως προμηθευτής επιχειρήσεων εκατοντάδων φορολογικών στοιχείων, αξίας εκατομμυρίων ευρώ, ε) ότι η επιχείρησή του δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, ούτε χρησιμοποιούσε αποθηκευτικούς χώρους ανάλογους των φερόμενων ως διακινηθέντων εμπορευμάτων, στ) ότι η επιχείρησή του εγκατέλειψε την έδρα της, λίγους μήνες μετά από την δήλωση έναρξης εργασιών στη ΔΟΥ, και ότι ενώ εγκατέλειψε και το μοναδικό υποκατάστημα, συνέχιζε να εκδίδει φορολογικά στοιχεία, ζ) ότι οι λήπτες των φορολογικών στοιχείων δεν γνωρίζουν τον φερόμενο ως εκδότη αυτών, η) ότι η απόδοση ΦΠΑ και Φόρου Εισοδήματος ήταν σχεδόν μηδενική, δηλαδή δεν υπεβλήθησαν σχετικές δηλώσεις, ούτε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, ενώ εκδόθηκε μεγάλος αριθμός φορολογικών στοιχείων, βάσει των οποίων, εάν επρόκειτο για πραγματικές συναλλαγές, θα προέκυπταν φόροι εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ.

Το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι τα τιμολόγια που έλαβε η ελεγχόμενη, δεν είναι εικονικά και απεικονίζουν πραγματικές συναλλαγές της λήπτριας, η οποία – σε κάθε περίπτωση – τελούσε σε καλή πίστη, εφόσον η εκδότρια επιχείρηση ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, είχε λάβει ΑΦΜ, διατηρούσε επαγγελματική εγκατάσταση σε συγκεκριμένη διεύθυνση και τηρούσε βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω νομολογία, δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, όταν τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από πλευράς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ (βλ. και ΣΤΕ 249-250/2018).

Επειδή ανάλογη θέση έχει πάρει και η υπηρεσία μας (ΔΕΔ Α 2135/2020, ΔΕΔ Θ 145/2021 και ΔΕΔ Α 1276/2021).

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τη θεμελίωση, της λήψης των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων, ο έλεγχος επικαλείται την εν γένει συμπεριφορά της εκδότριας, ήτοι τις παραλείψεις αυτής σχετικά με τη φορολογική νομοθεσία (δήλωση εκπρόθεσμης μεταφοράς έδρας την 07/5/2018, υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ) και παραλείψεις σχετικά με την εργατική νομοθεσία (έλλειψη προσωπικού).

Επειδή όπως προκύπτει από τα δεδομένα της υπηρεσίας (elenxis, taxis κλπ):

- η επιχείρηση «.....», συστάθηκε βάσει του από 01/6/2010 ιδιωτικού συμφωνητικού, το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου με αριθ...../2010 με έδρα την οδό
- Υπέβαλε την αριθ...../2010 δήλωση έναρξης δραστηριότητας στην Α Δ.Ο.Υ Αθήνας, με έδρα την οδό
- Έχει υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ από 14/6/2010 έως 31.12.2018, ως κάτωθι:

Α) Δηλώσεις Εισοδήματος

Οικ. Έτος	Διαχ. Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ. Περίοδος (ΕΩΣ)	Ακαθάριστα Έσοδα	Κέρδη Χρήσης	Ζημιές Χρήσης	Φορολογητέα Κέρδη
2018	01/01/2017	31/12/2017	1.262.099,40	29.728,64	,00	29.728,64
2017	01/01/2016	31/12/2016	1.634.107,73	25.010,00	,00	25.010,00
2016	01/01/2015	31/12/2015	2.219.215,42	27.450,66	,00	27.450,66
2015	01/01/2014	31/12/2014	2.275.953,69	15.361,34	,00	15.361,34
2014	01/01/2013	31/12/2013	2.227.038,93	13.191,50	,00	13.191,50
2013	01/01/2012	31/12/2012	485.213,45	1.560,07	,00	1.560,07
2012	01/01/2011	31/12/2011	103.776,84	,00	61.687,11	,00
2011	14/06/2010	31/12/2010	29.167,00	1.717,85	,00	1.717,85

Δηλώσεις ΦΜΥ

Έτος Δήλωσης	Σύνολο Αποδοχών	Σύνολο Κρατήσεων	Καθαρές Αποδοχές Υπαλλήλων	Φόρος που αναλογεί	Φόρος που παρακρατήθηκε	Πλήθος εργαζομένων
2014	6.027,98	994,62	5.033,36	108,61	106,98	2

2012	49.144,27	7.682,02	41.462,25	64,27	63,30	2
------	-----------	----------	-----------	-------	-------	---

Β) Δηλώσεις ΦΠΑ

Εκκαθαριστικές Δηλώσεις

Αρ. Δήλωσης	Έτος Δήλωσης	Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Είδος Δήλωσης	Έτος Αναφοράς	Διαχ. Περίοδος	Φορολ. Εκροές	Φορολ. Εισροές	Φόρος που καταβλήθηκε
5769	2014	1101 Α ΑΘΗΝΩΝ	A	2013	01/01/2013	2.227.038,93	2.213.847,43	3.034,04
5400	2014	1101 Α ΑΘΗΝΩΝ	A	2012	01/01/2012	485.213,45	481.852,38	791,41
2034	2012	1101 Α ΑΘΗΝΩΝ	A	2011	01/01/2011	103.776,84	101.984,94	426,90
8079	2011	1101 Α ΑΘΗΝΩΝ	A	2010	14/06/2010 - 31/12/2010	29.167,00	27.954,17	279,42

Περιοδικές Δηλώσεις

Αρ. Δήλωσης	Έτος Δήλωσης	Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Διαχ. Περίοδος (ΑΠΟ)	Διαχ. Περίοδος (ΕΩΣ)	Συνολικές Εκροές	Φορολογητέες Εκροές	Φορολογητέες Εισροές	Χρεωστικό Υπόλοιπο
41660	2018	1101	01/04/2018	30/06/2018	40.541,39	40.541,39	31.000,00	2.289,93
41659	2018	1101	01/01/2018	31/03/2018	37.593,00	37.593,00	34.950,00	634,32
19506	2018	1101	01/10/2017	31/12/2017	363.627,92	363.627,92	356.313,30	1.755,51
19505	2018	1101	01/07/2017	30/09/2017	367.829,40	367.829,40	356.000,00	2.839,06
19504	2018	1101	01/04/2017	30/06/2017	319.011,12	319.011,12	310.655,90	2.005,25
19507	2018	1101	01/01/2017	31/03/2017	211.630,96	211.630,96	202.701,56	2.143,06
19528	2018	1101	01/10/2016	31/12/2016	295.529,89	295.529,89	284.000,00	2.767,17
19527	2018	1101	01/07/2016	30/09/2016	455.014,64	455.014,64	445.227,32	2.348,74
19526	2018	1101	01/04/2016	30/06/2016	364.677,30	364.677,30	353.344,71	1.213,05
19525	2018	1101	01/01/2016	31/03/2016	518.885,90	518.885,90	508.000,00	2.503,76
19542	2018	1101	01/10/2015	31/12/2015	648.732,14	648.732,14	640.789,76	1.826,75
19541	2018	1101	01/07/2015	30/09/2015	759.946,20	759.946,20	750.000,00	2.287,63
19503	2018	1101	01/04/2015	30/06/2015	391.406,28	391.406,28	382.500,00	2.048,44
19502	2018	1101	01/01/2015	31/03/2015	419.130,80	419.130,80	412.000,00	1.640,08
78158	2015	1101	01/10/2014	31/12/2014	389.139,10	389.139,10	386.557,83	593,69
78159	2015	1101	01/07/2014	30/09/2014	488.046,80	488.046,80	483.864,12	962,01
57918	2014	1101	01/04/2014	30/06/2014	417.502,59	417.502,59	414.784,81	625,10
78160	2015	1101	01/01/2014	31/03/2014	981.265,20	981.265,20	975.385,59	1.352,31
24758	2014	1101	01/10/2013	31/12/2013	951.334,39	951.334,39	946.412,72	1.131,98
19381	2014	1101	01/07/2013	30/09/2013	762.588,40	762.588,40	758.542,65	930,52
19364	2014	1101	01/04/2013	30/06/2013	360.161,84	360.161,84	357.506,79	610,66
19385	2014	1101	01/01/2013	31/03/2013	152.954,30	152.954,30	151.385,27	360,88
19383	2014	1101	01/10/2012	31/12/2012	238.033,11	238.033,11	225.886,75	196,87
44368	2012	1101	01/07/2012	30/09/2012	128.859,44	128.859,44	131.749,47	,00
29725	2012	1101	01/04/2012	30/06/2012	51.671,50	51.671,50	60.112,37	,00
25485	2012	1101	01/01/2012	31/03/2012	66.649,40	66.649,40	64.103,79	594,54
9704	2012	1101	01/10/2011	31/12/2011	,00	,00	,00	244,69
49443	2011	1101	01/07/2011	30/09/2011	,00	,00	,00	182,21
30851	2011	1101	01/04/2011	30/06/2011	660,00	660,00	1.685,14	,00
20377	2011	1101	01/01/2011	31/03/2011	6.920,00	6.920,00	7.826,79	,00
16825	2011	1101	01/10/2010	31/12/2010	,00	,00	,00	127,64
16827	2011	1101	01/07/2010	30/09/2010	,00	,00	,00	151,78
17854	2010	1101	14/06/2010	30/06/2010	,00	,00	,00	,00

Γ. Εκκρεμείς Οφειλές της στην Δ.Ο.Υ Α Αθηνών:

ΔΟΥ Χρέους	Τμήμα	Είδος Χ.Κ.	Τύπος Πηγής	Έτος	Βεβ. Αρχή	Αριθμός Χ.Κ.	Γραμμή Χ.Κ.	Υπόλοιπο Ποσό
1101	1	1	10	2020	1101	.....	.....	1.036.258,57
1101	1	1	4	2019	1101	.....	.....	1.023.970,87
1101	1	1	4	2019	1101	.....	.....	256.109,49
1101	1	1	5	2019	1101	.....	.....	429.443,14
1101	1	1	10	2019	1101	.....	.....	886.015,57
1101	1	1	10	2019	1101	.....	.....	4.800,00
1101	1	2	88	2018	1101	.....	.....	16.594,48
1101	1	2	50	2018	1101	.....	.....	2.048,44
1101	1	1	4	2018	1101	.....	.....	250,00
1101	1	2	50	2018	1101	.....	.....	2.005,25

1101	1	1	4	2018	1101	.....	.....	250,00
1101	1	2	50	2018	1101	.....	.....	2.839,06
1101	1	1	4	2018	1101	.....	.....	250,00
1101	1	2	50	2018	1101	.....	.....	1.755,51
1101	1	1	4	2018	1101	.....	.....	250,00
1101	1	2	50	2018	1101	.....	.....	2.143,06
1101	1	1	4	2018	1101	.....	.....	250,00
1101	1	2	50	2018	1101	.....	.....	2.503,76
1101	1	2	50	2018	1101	.....	.....	1.213,05
1101	1	2	50	2018	1101	.....	.....	2.348,74
1101	1	2	50	2018	1101	.....	.....	2.767,17
1101	1	2	50	2018	1101	.....	.....	2.287,63
1101	1	2	50	2018	1101	.....	.....	1.826,75
1101	1	1	4	2016	1101	.....	.....	250,00
1101	1	1	4	2016	1101	.....	.....	250,00

Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προκύπτει να έχει δηλωθεί ως πελάτης και προμηθευτής, από διάφορες επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα.

Σχετικά με τις ασφαλιστικές και εργατικές υποχρεώσεις της ως άνω επιχείρησης, στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρονται επί λέξει τα εξής: «Σύμφωνα με το αριθ. πρωτ...../...../2018 έγγραφο του ΕΦΚΑ (Ε τοπικό υποκατάστημα, η οντότητα απογράφηκε στο ΙΚΑ στις 25/5/2011 και έλαβε τον ΑΜΕ, εμφανίζεται να έχει απασχολήσει τριάντα(30) εργαζόμενους από 05/2011 έως 05/2012 για τους οποίους δεν κατέβαλλε εμπρόθεσμα τις ασφαλιστικές εισφορές τους αλλά έχει υπαχθεί σε ρύθμιση από 27/5/2015 και είναι ενήμερη μέχρι σήμερα. Επιπλέον εκκρεμεί έλεγχος ασφάλισης για εργαζόμενους τη χρονική περίοδο 06/2013 -11/2013 και καταγγελία εργαζόμενου για τη χρονική περίοδο 09/2013-03/2014 (έγγραφο ΕΦΚΑ αρ. πρωτ...../2018)»

Το ΚΕΜΕΕΠ στη σχετική έκθεση ελέγχου, αναφέρει ότι ήλεγξε τέσσερις (4) εργαζόμενους που αναφέρονται στις συμβάσεις και διαπίστωσε ότι αυτοί δεν απασχολήθηκαν το έτος 2014 στην επιχείρηση

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα της εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων χωρίς να προβεί σε καμία ουσιαστική ελεγκτική διαδικασία σε ό,τι αφορά την επιχείρησή της προσφεύγουσας, δηλαδή χωρίς, μεταξύ άλλων, να εξετάσει και να αξιολογήσει:

α) Τις συμβάσεις με την εταιρεία «.....», αν και τέθηκαν υπόψη του, στις οποίες γίνεται ονομαστική αναφορά των εργαζομένων που η τελευταία διέθεσε για τη φύλαξη εγκαταστάσεων των πελατών της προσφεύγουσας.

β) Τις συμβάσεις της προσφεύγουσας με τους πελάτες της, για τη φύλαξη των οποίων απασχολήθηκε το προσωπικό που διέθεσε η, οι οποίες επίσης τέθηκαν υπ' όψιν του

γ) το γεγονός ότι το σύνολο των τιμολογίων έκδοσης της «.....» εξοφλήθηκε με τραπεζικά μέσα πληρωμής, παρόλο που τα σχετικά παραστατικά τέθηκαν υπόψη του.

Επειδή ο έλεγχος προέβη σε χαρακτηρισμό των ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων ως εικονικών στο σύνολό τους, χωρίς να αποδείξει και να αξιολογήσει ότι η τελευταία δεν έλαβε στην πραγματικότητα τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια, ώστε να εξάγει το συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα συμφώνησε με την «.....», ώστε η δεύτερη να δανείσει προσωπικό στην πρώτη, για ορισμένη διάρκεια, προκειμένου να παρέχει υπηρεσίες φύλαξης σε συγκεκριμένο τόπο που είχε αναλάβει να φυλάει η προσφεύγουσα, δυνάμει συμβάσεων με τρίτες εταιρείες/πελάτες.

Επειδή η εκδότρια εταιρεία «.....» διέθετε προσωπικό τουλάχιστον κατά τα προηγούμενα έτη, σύμφωνα με έγγραφο του ΕΦΚΑ, απογράφηκε στο ΙΚΑ το 2011, εμφανίζεται να έχει απασχολήσει τριάντα (30) εργαζόμενους από 05/2011 έως 05/2012 και έχει υπαχθεί σε ρύθμιση από 27/5/2015 και είναι ενήμερη μέχρι σήμερα. Στη δήλωση εισοδήματος 2012 και 2014 φαίνεται να απασχολεί δύο (2) εργαζόμενους αντίστοιχα, ενώ στον ΕΦΚΑ εκκρεμεί έλεγχος ασφάλισης για εργαζόμενους τη χρονική περίοδο 06/2013-11/2013. Από τα δεδομένα αυτά συμπεραίνεται ότι η ως άνω επιχείρηση δεν εφαρμόζει την ασφαλιστική και εργατική νομοθεσία.

Επειδή η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού ότι οι αναγραφόμενες στα υπό κρίση τιμολόγια συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι ουδεμία εικονικότητα αυτών αποδείχτηκε από τον έλεγχο αναφέρει τα κάτωθι, προσκομίζοντας σχετικά έγγραφα, που αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου: «Η εταιρεία μας είχε υπογράψει συμβάσεις με τους πελάτες της,, και, δυνάμει των οποίων ανέλαβε για το έτος 2014 να τους παρέχει υπηρεσίες φύλαξης στις αναφερόμενες σε αυτές εγκαταστάσεις. Οι συμβάσεις αυτές προσκομίστηκαν στον έλεγχο και δεν αμφισβητήθηκε το περιεχόμενό τους, υποβάλλονται δε και ενώπιον της Υπηρεσίας Σας (Σχ. 4α-β), μαζί με ενδεικτικά τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας μας προς τους ανωτέρω πελάτες για την αμοιβή μας για τις υπηρεσίες που τους παρείχαμε [Σχ. 21 (α-ζ)]. Σημειωτέον ότι το με σχετική επιστολή του (Σχ. 15) δήλωσε την ικανοποίηση προς την εταιρεία μας για την άψογη παροχή εκ μέρους της εταιρείας μας των υπηρεσιών φύλαξης που μας ανέθεσαν. Επίσης, από την επιστολή αυτή προκύπτει ότι, οι πελάτες μας γενικά, και εν προκειμένω το, γνώριζαν ότι ενδεχομένως το προσωπικό που θα παρείχαμε για τη φύλαξη των εγκαταστάσεών του δεν απασχολούταν από εμάς μόνιμως, αλλά από υπεργολάβους μας. Τέλος, στην επιστολή αυτή γίνεται ρητή μνεία σε συγκεκριμένους εργαζόμενους, μεταξύ των οποίων και αυτοί τους οποίους το 2014 η «.....» μας διέθεσε υπεργολαβικά προκειμένου να παρέχουν φύλαξη στις εγκαταστάσεις του, όπως προκύπτει από τη σχετική υπογραφείσα σύμβασή μας με την «.....» (Σχ. 2ζ).

14

(π.χ. τράπεζα που διατηρεί πλήθος υποκαταστημάτων, κ.α.) που της αναθέτει να τις φυλάξει. Για τον λόγο αυτόν, πέραν του μόνιμου προσωπικού που έχει προσλάβει και απασχολεί μία εταιρεία παροχής υπηρεσιών φύλαξης, ανά περιόδους είναι σύνηθες να αναθέτει σε υπεργολάβους να της διαθέτουν προσωπικό για να ανταποκρίνεται στις τυχόν αυξημένες κατά καιρούς ανάγκες των πελατών της.

Στο πλαίσιο αυτό, η εταιρεία μας σύναψε με την αντισυμβαλλόμενη «.....» συμβάσεις δανεισμού προσωπικού (Σχετ. 2α-θ), τις οποίες προσκόμισε στον έλεγχο και υποβάλει εκ νέου και ενώπιον της Υπηρεσίας Σας, με τις οποίες συμφώνησε να δανειστεί το αναφερόμενο σε αυτές προσωπικό, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα για να παρέχει φύλαξη στις εγκαταστάσεις των ανωτέρω πελατών της (....., και), με παραπομπή στις οικείες συμβάσεις πελατών, και με ορισμένη αμοιβή η οποία συμφωνείτο είτε ανά ώρα παροχής υπηρεσίας (5 €/ ώρα σε όλες τις συμβάσεις με την «.....», πλην της σύμβασης για τις υπηρεσίες φύλαξης του πελάτη που συμφωνήθηκε σε 5,80€/ ώρα και την έκτακτη φύλαξη για συνολικά 16 ώρες της με αμοιβή 6 €/ ώρα και για 250 ώρες της με αμοιβή 5,5 €/ ώρα) είτε κατ' αποκοπή μηνιαίως (βλ. σύμβαση για τις υπηρεσίες φύλαξης του πελάτη ποσού 4.654 €). Επίσης, τις ανωτέρω συμβάσεις η εταιρεία μας νομίμως συμπεριέλαβε στις τριμηνιαίες Καταστάσεις Συμφωνητικών που υποβλήθηκαν στη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης για το γ' και δ' τρίμηνο του έτους 2013 και για το α' και β' τρίμηνο του έτους 2014 (Σχετ. 3α-δ).

Επισημαίνουμε εδώ ότι η εταιρεία μας εντός του ελεγχόμενου έτους 2014 σύναψε συμβάσεις δανεισμού προσωπικού και με άλλες εταιρείες («.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», κ.α.), όπως προκύπτει και από τις ανωτέρω υποβληθείσες Καταστάσεις Συμφωνητικών (Σχετ. 3α-δ). Οι συμβάσεις αυτές με τρίτους υπεργολάβους μας δανεισμού προσωπικού έχουν ουσιαδώς όμοιο περιεχόμενο (βλ. ενδεικτικά Σχετ. 16α-στ) με αυτές που συνήφθησαν με την «.....» και παρόμοιες αμοιβές (σε ευρώ ανά ώρα), όπως προκύπτει και από τις ανωτέρω υποβληθείσες Καταστάσεις Συμφωνητικών.

Τονίζουμε, επίσης, ότι η συνολική δαπάνη της εταιρείας μας για τον υπεργολαβικό δανεισμό προσωπικού κατά το φορολογικό έτος 2014 ανήλθε σε 3.827.436,99 ευρώ και η δαπάνη για τη συγκεκριμένη υπεργολάβο μας «.....» σε ποσό 261.383,49 ευρώ. Δηλαδή, οι αμοιβές της εκδότριας των τιμολογίων αντιπροσώπευαν ποσοστό μόλις 6,83% επί των συνολικών αμοιβών που κατέβαλε η εταιρεία μας κατά τη διάρκεια του 2014 στους υπεργολάβους της. Περαιτέρω, οι ώρες για τις οποίες δανειστήκαμε προσωπικό από την εκδότρια των τιμολογίων ανέρχονταν σε 45.250 σε σύνολο 542.372 ωρών υπεργολάβων του έτους 2014, ήτοι οι ώρες για τις οποίες συμφωνήσαμε με την «.....» να μας δανείσει προσωπικό αντιστοιχούσαν σε ποσοστό μόλις 8,34% επί των συνολικών ωρών των υπεργολάβων του έτους.

Επομένως, η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων «.....» δεν αποτελούσε κύριο ή έστω σημαντικό προμηθευτή της εταιρείας μας, διότι το κόστος για τον δανεισμό προσωπικού από την εταιρεία αυτή (261.383,49 €) αντιπροσώπευε μικρό (μονοψήφιο) ποσοστό των συνολικών δαπανών για δανεισμό προσωπικού από τρίτες επιχειρήσεις (3.827.436,99 €) για το οικείο φορολογικό έτος 2014. Περαιτέρω, η αξία των επίμαχων τιμολογίων (261.383,50 €) σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα (24.446.869,41 €) και το κόστος παροχής υπηρεσιών (22.384.131,05 €) της οικείας χρήσης (βλ. Οικονομικές Καταστάσεις χρήσης 2014, Σχετ. 17) είναι απειροελάχιστη, κάτι που, συν τοις άλλοις, καταδεικνύει ότι για την εταιρεία μας η «.....» ήταν ένας μικρός προμηθευτής, του οποίου ούτε γνωρίζαμε ούτε μπορούσαμε να γνωρίζουμε και ούτε

είχαμε λόγο να διερευνήσουμε τις τυχόν φορολογικές και άλλες παραβάσεις.

Η «.....» για την αμοιβή που συμφωνήθηκε να λάβει για τις υπηρεσίες που θα μας παρείχε (δανεισμό προσωπικού) εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια [Σχ. 5 (1-67)], τα οποία είναι νόμιμα. Στα τιμολόγια αυτά περιγράφονται πλήρως οι παρασχεθείσες υπηρεσίες, με αναλυτική αναγραφή της διάρκειας, της εταιρείας - τοποθεσίας που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, των ωρών παροχής των υπηρεσιών και αναφορά της σύμβασης δυνάμει της οποίας παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, όπως και ο ίδιος ο έλεγχος του ΚΕΜΕΕΠ ομολογεί (βλ. σελ. 16 της Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, σελ. 16 της Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ και σελ. 18-19 της Έκθεσης Ελέγχου φορολογίας ΚΦΔ- ΚΦΑΣ-ΦΠΑ).

Τα εν λόγω τιμολόγια καταχωρήθηκαν νομίμως από την εταιρεία μας στα βιβλία μας και διενεργήθηκαν οι αναγκαίες λογιστικές εγγραφές, όπως άλλωστε αναγνωρίζει και ο ίδιος ο έλεγχος του ΚΕΜΕΕΠ (βλ. σελ. 15-16 της Έκθεσης Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, σελ. 15 της Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ και σελ. 18 της Έκθεσης Ελέγχου φορολογίας ΚΦΔ- ΚΦΑΣ-ΦΠΑ) και προκύπτει και από τις καρτέλες του προμηθευτή μας «.....» από τα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία μας των ετών 2014 και 2015 (Σχ. 11-12).

Η αμοιβή της «.....» εξοφλήθηκε από την εταιρεία μας ολοσχερώς μέσω του τραπεζικού συστήματος. Συγκεκριμένα, από τις καρτέλες του προμηθευτή μας «.....» από τα μηχανογραφικώς τηρούμενα βιβλία μας των ετών 2014 και 2015 (Σχ. 11-12), τα σχετικά παραστατικά πληρωμής τραπεζών και επιταγές (Σχ. 6α-ια, 7α-ε και 8 α-γ), καθώς και τις σχετικές βεβαιώσεις των τραπεζών και (Σχ. 9 και 10α-β), μέσω των οποίων πραγματοποιήθηκαν οι πληρωμές της αντισυμβαλλόμενης μας προκύπτουν τα ακόλουθα, αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων:

Η εξόφληση των τιμολογίων της εκδότριας γινόταν από την εταιρεία μας επί πιστώσει (βλ. σχετική επισημείωση στο σώμα όλων ανεξαιρέτως των επίμαχων τιμολογίων), δηλαδή τμηματικά και έναντι λογαριασμού. Η καθαρή αξία των τιμολογίων ανήλθε σε 261.383,50 ευρώ πλέον ΦΠΑ 60.118,19 ευρώ, ήτοι η συνολική αξία τους ανήλθε σε 321.501,69 ευρώ.

Η πληρωμή εκ μέρους της εταιρείας μας της συνολικής οφειλής της από τα ανωτέρω τιμολόγια έλαβε χώρα τμηματικά, σχεδόν στο σύνολό της με τραπεζικά εμβάσματα, κατά το χρονικό διάστημα από την 15-5-2014 (από το ποσό των 21.142,30 € που εμβάστηκε την ημερομηνία αυτή, ποσό 10.000,00 € αφορά εξόφληση τιμολογίου της εκδότριας του έτους 2014), μέχρι και την 10-6-2015 (από το ποσό των 14.000 € που εμβάστηκε την ημερομηνία αυτή, ποσό 12.300,39 € αφορά εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων του 2014 και ποσό 1.699,61 € αφορά εξόφληση τιμολογίου του έτους 2015) από τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας μας που τηρούσαμε στις τράπεζες και σε λογαριασμό στις ίδιες τράπεζες της αντισυμβαλλόμενης μας. Το συνολικό ποσό που εμβάστηκε κατά τα ανωτέρω ανέρχεται σε 292.816,69 ευρώ, εκ των οποίων 234.050,14 ευρώ εντός της χρήσης 2014 (από 15-5-2014 έως 31-12-2014) και 58.766,55 ευρώ εντός της χρήσης 2015 (από 1-1-2015 έως 10-6-2015). Περαιτέρω, ποσό 28.685,00 ευρώ εξοφλήθηκε με τρεις επιταγές, ήτοι: με μία τραπεζική εκδόσεως της (υπ1 αριθ. της ποσού 12.000,00 €, την οποία η αντισυμβαλλόμενη μας εισέπραξε αυθημερόν, έναντι λογαριασμού, Σχ. 8α), μία δικής μας έκδοσης (υπ' αριθ. της ποσού 11.685,00 €, την οποία η αντισυμβαλλόμενη μας εισέπραξε, έναντι λογαριασμού, στις 30-3-2015, Σχ. 8β) και μία πελατείας την οποία οπισθογραφήσαμε και παραδώσαμε στην αντισυμβαλλόμενη μας (υπ' αριθ. της ποσού 5.000,00 €, την οποία η αντισυμβαλλόμενη μας εισέπραξε, έναντι λογαριασμού, στις 7-4-2015, Σχ. 8γ).

Σημειώνεται εδώ ότι η πληρωμή εκ μέρους της εταιρείας μας της αξίας των επίμαχων τιμολογίων με πίστωση (και μάλιστα αρκετών μηνών) αποτελεί πρόσθετη ένδειξη ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν ήταν εικονικά. Πράγματι, όπως είναι κοινώς γνωστό, σε περιπτώσεις εικονικών τιμολογίων, οι εμπλεκόμενοι σε αυτές επιθυμούν τη διενέργεια της εικονικής συναλλαγής άπαξ, με ταυτόχρονη και βέβαιη εκκαθάριση των εκατέρωθεν υποχρεώσεων (π.χ. συναλλαγές «χέρι-χέρι» με καταβολή μετρητών ή με επιταγές ημέρας που συνήθως δεν

Επειδή προσκομίσθηκαν στην υπηρεσία μας οι συμβάσεις με τους πελάτες της
 (.....,,, και), δυνάμει των
 οποίων ανέλαβε για τα έτη 2013 & 2014 να τους παρέχει υπηρεσίες φύλαξης στις
 αναφερόμενες σε αυτές εγκαταστάσεις.

Επειδή προσκομίσθηκαν στην υπηρεσία μας «συμβάσεις δανεισμού προσωπικού» της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....», στις οποίες συμβάσεις αναφέρονται τα ονόματα των φυλάκων και σε ορισμένες εξ αυτών φαίνονται και οι υπογραφές τους, με τις οποίες η προσφεύγουσα συμφώνησε να δανειστεί το αναφερόμενο σε αυτές προσωπικό, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα για να παρέχει φύλαξη στις εγκαταστάσεις των ανωτέρω πελατών της (.....,, και), με παραπομπή στις οικείες συμβάσεις πελατών, και με ορισμένη αμοιβή η οποία συμφωνείτο είτε ανά ώρα παροχής υπηρεσίας (5 €/ ώρα σε όλες τις συμβάσεις με την «.....», πλην της σύμβασης για τις υπηρεσίες φύλαξης του πελάτη που συμφωνήθηκε σε 5,80€/ ώρα και την έκτακτη φύλαξη για συνολικά 16 ώρες της με αμοιβή 6 €/ ώρα και για 250 ώρες της με αμοιβή 5,5 €/ ώρα) είτε κατ' αποκοπή μηνιαίως.

Επειδή από τις υποβληθείσες Καταστάσεις Συμφωνητικών προκύπτει ότι η προσφεύγουσα συνήψε κατά το φορολογικό έτος 2014 συμβάσεις δανεισμού προσωπικού και με άλλες εταιρείες («.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», «.....»), Κ.Α.).

Επειδή από τα προσκομιζόμενα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης προκύπτει ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια είναι πραγματικές και ότι οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν κανονικά στην προσφεύγουσα.

17

πραγματικές και το πόρισμα του ελέγχου ότι δεν πραγματοποιήθηκαν είναι αναπόδεικτο, αβάσιμο και πλημμελώς αιτιολογημένο, κρίνεται ότι η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015, με την οποία έγινε αποδεκτή η αρ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ 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 την ΠΟΛ 1097/2016, η οποία έκανε αποδεκτή την αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ: «.....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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249/21.11.2013 με θέμα: Παροχή διευκρινίσεων ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν.4174/2013.

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ'(ββ'), της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη.

Από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013) και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει το πρώτον στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν...."

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επικαλείται ότι:

«α) Η αντισυμβαλλόμενη μας επιχείρηση «.....». είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, γεγονός που δεν αμφισβητεί ο έλεγχος.

β) Η αντισυμβαλλόμενη μας επιχείρηση είναι και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο.

Το γεγονός ότι η «.....» ήταν συναλλακτικά υπαρκτή εταιρεία αποδεικνύεται από τις ίδιες τις διαπιστώσεις της Φορολογικής Διοίκησης (ΥΕΔΔΕ, ΚΕΜΕΕΠ και ΔΟΥ Α' Αθηνών), και δεν αναιρείται από το γεγονός ότι τυχόν υπέπεσε σε παραβάσεις της φορολογικής ή ασφαλιστικής νομοθεσίας. Ειδικότερα, αποδεικνύεται:

από το γεγονός ότι είχε υποβάλει για το επίμαχο φορολογικό έτος 2014 περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., την υποβολή των οποίων δεν αμφισβητεί η ΥΕΔΔΕ Αττικής, καθώς και εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των επομένων ετών 2015, 2016 και 2017, δηλαδή η αντισυμβαλλομένη μας δραστηριοποιούταν στην αγορά και συναλλασσόταν με πελάτες και προμηθευτές, όχι μόνο κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014, αλλά και κατά τα επόμενα φορολογικά έτη (βλ και σχετική κρίση της υπ' αριθ./2021 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου, σελ 42-46, σκέψη 20).

-από το γεγονός ότι είχε απογραφεί στο ΙΚΑ για απασχόληση προσωπικού από το έτος 2011 και απασχολεί προσωπικό, για την ασφαλιστική τακτοποίηση των εισφορών των οποίων υπήχθη σε ρύθμιση για την οποία ήταν ενήμερη. Επίσης, απασχολούσε προσωπικό και κατά τα έτη 2013 και 2014, καθώς, σύμφωνα με τον ΕΦΚΑ, εκκρεμούσε ο έλεγχος ασφάλισης του προσωπικού για το έτος 2013 και για το 2014 εκκρεμούσε καταγγελία εργαζομένου στον ΕΦΚΑ. Στην υποθετική δε περίπτωση, που το προσωπικό της κατά το έτος 2014 δεν επαρκούσε για την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει συναλλαγές με τρίτους προμηθευτές της από τους οποίους, μπορούσε να δανειστεί το προσωπικό που είχε συμφωνήσει να μας δανείσει.

- από το γεγονός ότι το 2014 είχε δηλωθεί ως προμηθευτής τρίτων εταιρειών στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών των τρίτων επιχειρήσεων.

γ) Τα τιμολόγια της αντισυμβαλλόμενης μας ήταν νόμιμα και είχαν καταχωρηθεί νομίμως στα βιβλία μας, διενεργήθηκαν δε όλες οι αναγκαίες λογιστικές εγγραφές, όπως ο ίδιος ο έλεγχος του ΚΕΜΕΕΠ διαπιστώνει στις υπό κρίση Εκθέσεις Ελέγχου.

Επίσης, στα τιμολόγια περιγράφονται πλήρως οι παρασχεθείσες υπηρεσίες, με αναλυτική αναγραφή της διάρκειας, της τοποθεσίας, των ωρών παροχής των υπηρεσιών και αναφορά της σύμβασης δυνάμει της οποίας παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, όπως ο ίδιος ο έλεγχος του ΚΕΜΕΕΠ διαπιστώνει στις υπό κρίση Εκθέσεις Ελέγχου.

δ) Οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην εταιρεία μας ήταν απολύτως απαραίτητες για να ανταποκριθούμε στον όγκο των συναλλαγών μας και οι αναγραφόμενες στα τιμολόγια συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν.

...η Εταιρεία μας είχε ενεργές συμβάσεις με τους πελάτες της για την παροχή σε αυτούς υπηρεσιών φύλαξης, για τις οποίες δανειστήκαμε το 2014 προσωπικό από την «.....». Το ΤΑΙΠΕΔ, μάλιστα με επιστολή του (Σχετ. 15) δηλώνει την ικανοποίηση προς την εταιρεία μας για την άψογη παροχή εκ μέρους της εταιρείας μας των υπηρεσιών φύλαξης που μας ανέθεσαν τόσο το έτος 2014 όσο και τα επόμενα έτη και κάνει μνεία και στους συγκεκριμένους φύλακες που μας δάνεισε η εκδότρια των τιμολογίων. Ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε τις ανωτέρω συμβάσεις. Δοθέντος ότι η εταιρεία μας, κατά περίπτωση και λόγω του όγκου των υπηρεσιών που αναλάμβανε να παρέχει, χρειαζόταν, ανά συγκεκριμένες χρονικές περιόδους (και για το 2014), μεγάλο αριθμό προσωπικού για να ανταποκριθεί στις υπηρεσίες φύλαξης που αναλάμβανε σε όλη την Ελλάδα, υιοθέτησε τη -συνήθη πρακτική στον κλάδο των εταιρειών παροχής υπηρεσιών φύλαξης- του δανεισμού προσωπικού (φυλάκων) από πολλές τρίτες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η «.....», ο οποίος και αποτελούσε μικρό προμηθευτή μας.

Εξάλλου, το ίδιο το ΚΕΜΕΕΠ καταλήγει σε πόρισμα περί πραγματοποίησης των συναλλαγών μας, όπως προαναφέραμε, αλλά -κατά την άποψή του- αυτές πραγματοποιήθηκαν όχι από την εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση, αλλά από άλλα πρόσωπα.

ε) Η εταιρεία μας δεν είχε κανένα συμφέρον να δεχθεί και να καταχωρίσει τα επίμαχα, φερόμενα ως εικονικά, τιμολόγια.

Ειδικότερα, η εταιρεία μας, ως θυγατρική κατά τον κρίσιμο χρόνο του πολυεθνικού ομίλου ISS με παρουσία σε πάνω από σαράντα χώρες (.....), και με επιτυχημένη παρουσία στην ελληνική αγορά και μεγάλο όγκο συναλλαγών, δεν είχε κανένα απολύτως

συμφέρον να συναλλαχθεί με αφερέγγυους προμηθευτές ούτε να λάβει, τουλάχιστον εν γνώσει της, εικονικά τιμολόγια. Εξάλλου, η εταιρεία μας δεν έχει κανέναν δεσμό (επιχειρηματικό, συγγενικό κλπ.), πλην του συναλλακτικού, με την εκδότρια των τιμολογίων (γεγονός άλλωστε που δεν αμφισβητεί και ο επανέλεγχος), ο οποίος και είναι εντελώς διαφανής.

Η «.....» δεν αποτέλεσε κύριο ή έστω σημαντικό προμηθευτή της εταιρείας μας, καθώς η αξία των ληφθέντων από εμάς τιμολογίων (261.383,50 €) σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα (24.446.869,41 €) και το κόστος παροχής υπηρεσιών (22.384.131,05 €) της οικείας χρήσης 2014 ήταν απειροελάχιστη (ανέρχεται σε ποσοστό μόλις 1,16% του κόστους παροχής υπηρεσιών), κάτι που, συν τοις άλλοις, καταδεικνύει ότι για την εταιρεία μας η «.....» ήταν ένας μικρός προμηθευτής, του οποίου ούτε γνωρίζαμε ούτε μπορούσαμε να γνωρίζουμε και ούτε είχαμε λόγο να διερευνήσουμε τις τυχόν φορολογικές και άλλες παραβάσεις.

Και το κυριότερο, η εταιρεία δεν είχε κανέναν λόγο (ούτε φορολογική ωφέλεια) να λάβει εικονικά τιμολόγια δεδομένου ότι είχε φορολογική ζημία χρήσης 2014 ύψους 818.694,40 ευρώ και ζημία παρελθουσών χρήσεων ύψους 1.158.762,88 ευρώ.

στ) Η συνολική αξία των τιμολογίων εξοφλήθηκε ολοσχερώς, μέσω του τραπεζικού συστήματος, με πίστωση τμηματικά σε βάθος χρόνου.

Ειδικότερα, όπως προεκτέθηκε αναλυτικά στον πρώτο λόγο της παρούσας, η "πληρωμή εκ μέρους της εταιρείας μας της συνολικής οφειλής της από τα ανωτέρω τιμολόγια έλαβε χώρα επί πιστώσει και τμηματικά, με τραπεζικά εμβάσματα κατά το μεγαλύτερο μέρος της (292.816,69 € κατά το χρονικό διάστημα από την 15-5-2014 μέχρι και την 10-6-2015 από τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας μας που τηρούσαμε στις τράπεζες και σε λογαριασμό στις ίδιες τράπεζες της αντισυμβαλλόμενης μας), καθώς και με τρεις επιταγές (συνολικού ποσού 28.685,00 €).

Η δε εξόφληση της συνολικής αξίας των επίμαχων τιμολογίων επί πιστώσει και σε βάθος χρόνου (πίστωση 4 έως 6 μηνών), πρακτική που δεν απαντά σε περιπτώσεις εικονικών τιμολογίων, συνιστά πρόσθετη ένδειξη ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Τέλος, τα ανωτέρω χρηματικά ποσά που εμβάστηκαν στην αντισυμβαλλομένη μας δεν επέστρεψαν με οιονδήποτε τρόπο πίσω στην εταιρεία μας (ούτε ο έλεγχος ισχυρίζεται κάτι τέτοιο), γεγονός που η φορολογική Αρχή μπορούσε να διαπιστώσει ευχερώς, εφόσον είχε προβεί στην απαραίτητη ελεγκτική ενέργεια του «ανοίγματος» των τραπεζικών λογαριασμών της εκδότριας των τιμολογίων, γεγονός όμως που δεν έπραξε.

ζ) Οι τυχόν διαπιστωθείσες από τη φορολογική Αρχή παραβάσεις της φορολογικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας που διαπράχθηκαν από την εκδότρια των τιμολογίων δεν μπορούν να αντιταχθούν, άνευ ετέρου, στην προσφεύγουσα εταιρεία μας, ούτε να στοιχειοθετήσουν τεκμήριο εικονικότητας των μεταξύ μας συναλλαγών (ΔΕΦΑΘ 1230/2021).

Και αν, λοιπόν, υποθεθεί ότι υφίσταται εικονικότητα, αυτή αφορά στο πρόσωπο του εκδότη (δεδομένου ότι, όπως αποδείξαμε, είναι αδύνατο να υποστηριχθεί οποιαδήποτε εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή), η δε εταιρεία μας τελούσε σε καλή πίστη κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, αφού ούτε γνώριζε, ούτε μπορούσε να γνωρίζει, τις τυχόν φορολογικές παραβάσεις της».

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία ήταν τυπικά νόμιμα, καθόσον δεν προκύπτει ότι ήταν πλαστά, έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ και προέρχονται από φορολογικός υπαρκτό πρόσωπο.

Επειδή η συνολική αξία των τιμολογίων εξοφλήθηκε ολοσχερώς, μέσω του τραπεζικού συστήματος, με πίστωση τμηματικά σε βάθος χρόνου.

Επειδή, βάσιμα, κρίνουμε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση ενήργησε καλοπίστως, χωρίς να έχει τη δυνατότητα να ελέγξει τη συμπεριφορά, της επιχείρησης «.....», ως προς τις υποχρεώσεις της έναντι της φορολογικής, ασφαλιστικής και εργατικής νομοθεσίας και ότι αυτή (η εκδότρια) είχε τη δυνατότητα να εκτελέσει τις συμφωνηθείσες μεταξύ τους με τις συμβάσεις και τις τιμολογηθείσες με τα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, που αφορούσαν τη φύλαξη

συγκεκριμένων τοποθεσιών πελατών της.

Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω, τεκμαίρεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές (λήψη υπηρεσιών), καθώς στην προσφεύγουσα παρασχέθηκαν αποκλειστικά και μόνο υπηρεσίες δανεισμού προσωπικού.

Επειδή, η έχουσα το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογική Αρχή (ΥΕΔΔΕ και ΚΕΜΕΕΠ) με τον περιγραφόμενο τρόπο στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου δεν απέδειξε με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών, υπό την έννοια είτε ότι η προσφεύγουσα συναλλάχθηκε με φορολογικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, είτε ότι η εκδότρια εταιρεία, δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τον τρόπο που περιγράφονται στα εκδοθέντα από αυτή στοιχεία (βλ. και πρόσφατη ΣΤΕ 1676/2020, σκ.6-7).

Ως εκ τούτου, τα πορίσματα των από 28/6/2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ του ΚΕΜΕΕΠ παρίστανται πλημμελώς αιτιολογημένα ως προς τη μη πραγματοποίηση των συναλλαγών, η δε προσφεύγουσα, με τα προσκομισθέντα στοιχεία απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και για το λόγο αυτό κρίνεται ότι είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ενεργούσα με καλή πίστη.

Επειδή γίνονται δεκτοί οι δύο πρώτοι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων αυτής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της από 30.7.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με την ακύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ:

α. της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

β. της υπ' αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014

γ. της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014

δ. της υπ' αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 και

ε. της υπ' αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55§2δ' ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

1. Φόρος εισοδήματος

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΖΗΜΙΕΣ 1.716.074,78 €	ΖΗΜΙΕΣ 1.977.458,28 €

2. ΦΠΑ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
60.118,19 €	0,00 €

3. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
----------------------	-----------------------

100,00€	0,00 €
---------	--------

4. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 55 παρ.2δ ν.4174/2013

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
30.059,10 €	0,00 €

5. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
26.138,35 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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