



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1406

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στο επί της οδού κατά: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 103.342,61 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 51.671,31 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 19.910,62 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **174.924,54 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 3.746,00 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.873,00 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 564,52 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **6.183,52 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 58.250,40 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 29.110,23 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **87.360,63 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 3.425,95 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.712,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **5.138,93 ευρώ**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2017 - 2018, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα σε εκτέλεση της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με το οποίο η εταιρεία είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, ήτοι για τα έτη 2017-2019 εξέδωσε χίλια οκτακόσια δέκα οκτώ (1.818) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.790.731,72 ευρώ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία, στοιχεία και δηλώσεις του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι το έτος 2017 και 2018 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εικονικά στοιχεία εκδόσεως, όπως φαίνεται στον ακόλουθο πίνακα:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΑΡ. ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
2017	13	242.710,00

2018	1	14.150,00
ΣΥΝΟΛΟ	14	256.860,00

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών με την εκδότρια εταιρεία.
2. Παράνομη μη αναγνώριση των εν λόγω δαπανών εκ των υπό κρίση τιμολογίων και του αναλογούντος ΦΠΑ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ όπως ίσχυε τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «**1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 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. [...]**».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «**5) Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος, **7) Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.**»

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, **η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.** Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του

ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο. (ΣΤΕ 506/2012). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣΤΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου 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 πραγματοποίησής 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής).

Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*» και με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν για την εκδότρια επιχείρηση , ήτοι:

1. Σύμφωνα με την από σχετική έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΙΓ' Αθηνών είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο των συναλλαγών της για τα φορολογικά έτη 2014 - 2016. Καταλογίστηκαν παραβάσεις και αντίστοιχα ποσά προστίμων για την έκδοση (1.937) χιλίων εννιακοσίων τριάντα επτά εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 24.274.260,24€ για την ελεγχόμενη περίοδο 2014 - 2016.
2. Κατά την αυτοψία που διενεργήθηκε στην διεύθυνση, η οποία δηλώνεται ως έδρα της οντότητας διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργούσε στην δηλωθείσα έδρα ούτε στα υποκαταστήματά της επί της οδού Επιπλέον στην διεύθυνση δραστηριοποιείται άλλη οντότητα. Η οντότητα δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.
3. Δεν υπέβαλε δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 ούτε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τις περιόδους από 01-08-2019 έως 31-12-2019. Για την περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2019 υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες όλες εμφανίζουν μικρά πιστωτικά υπόλοιπα (ποσά από 100,98€ έως 1.245,98€). Προκειμένου να εμφανίζονται πιστωτικά υπόλοιπα στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., καταχώρησε στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. ποσά φορολογητέων εισροών (αγορών - εξόδων) μεγαλύτερα κατά 24.496.731,17€ σε σχέση με τα ποσά που δήλωνε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών των ετών 2017, 2018 όσο και από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών τρίτων (αντισυμβαλλομένων) έτους 2019.
4. Η οντότητα καταχώρησε στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. ποσά φορολογητέων εκροών (πωλήσεων - εσόδων) μικρότερα κατά 13.676.910,61€ σε σχέση με τα ποσά που δήλωνε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών των ετών 2017, 2018 όσο και από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών τρίτων (αντισυμβαλλομένων) έτους 2019.
5. Παρόλο που στην δηλωμένη διεύθυνση έδρας (.....) δεν βρέθηκε να λειτουργούσε επιχείρηση, την περίοδο από 01-01-2017 έως 31-07-2018 η οντότητα εμφανίζεται να δηλώνει ότι ασφαλίζει (29) είκοσι εννέα άτομα προσωπικό τα οποία έχουν καταχωρηθεί σαν απασχολούμενοι στην έδρα αυτής (.....) καθόσον η οντότητα δεν έχει απογράψει παραρτήματα.
6. Την περίοδο από 01-08-2018 έως 31-12-2019 δήλωσε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ποσό φορολογητέων εκροών (πωλήσεις) ύψους 17.828.607,65€ ενώ, για την ίδια περίοδο, δεν δήλωσε ότι απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

7. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) αλλά και τρίτων (αντισυμβαλλομένων) για την ελεγχόμενη περίοδο, προκύπτουν υπερβολικά μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ φερόμενων πωλήσεων και αντίστοιχων αγορών - εξόδων, που δε συνάδουν με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική, ήτοι συνολικά 43.790.731,72€ πωλήσεις και 1.262,709,63€ αγορές - έξοδα. Από το ως άνω ποσό των αγορών - εξόδων, δεν γίνονται δεκτές ως αγορές συναλλαγές συνολικού ποσού 900.134,35€ που φέρονται να έχουν διενεργηθεί από οντότητες που εμφανίζουν ετερόκλητες δραστηριότητες με αυτές της ελεγχόμενης.
8. Εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ), κατά την ελεγχόμενη περίοδο, έσοδα από πωλήσεις χωρίς αντίστοιχες αγορές, έξοδα ή λειτουργικές δαπάνες ενώ στις περιπτώσεις που εμφανίζει αυτές κατά το μεγαλύτερο μέρος τους (91,2%), φέρονται να διενεργήθηκαν από οντότητες οι οποίες δεν ανταποκρίθηκαν στην παροχή πληροφοριών και στοιχείων προς την Υπηρεσία μας ή απενεργοποιήθηκε ο ΑΦΜ/ ΦΠΑ τους για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή εμφανίζουν ετερόκλητες δραστηριότητες με αυτές της ελεγχόμενης. Το φορολογικό έτος 2019 κατά το οποίο η δεν υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις οι «αντισυμβαλλόμενοι» της δεν δηλώνουν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών που υποβάλλουν, ποσά πωλήσεων (αγορών, εξόδων για την ελεγχόμενη) ενώ τα αντίστοιχα δηλωμένα ποσά αγορών (φερόμενων πωλήσεων για την ελεγχόμενη) ανέρχονται στο ποσό των 10.456.384,94€. Για την οντότητα δεν προκύπτουν, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ουσιαστικά ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καθώς και εισαγωγές από τρίτες χώρες.
9. Η ελεγχόμενη φέρεται να διενήργησε πωλήσεις κατά τα έτη 2017 - 2018 συνολικής αξίας 1.056.623,72€ στην οντότητα για την οποία η αρμόδια υπηρεσία έχει αποστείλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετική έκθεση ελέγχου που αφορά την αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
10. Δεν κατέχει ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της τα οποία να έχουν ταξινομηθεί και απογραφεί από την αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών.
11. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. λαμβάνοντας υπόψη την από έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας προέβη σε έκδοση απόφασης για αναστολή χρήσης του ΑΦΜ της για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ. 1200/02-09-2015 επειδή η ελεγχόμενη οντότητα:
- δε βρέθηκε στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα ή ως υποκαταστήματα και δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπως είχε υποχρέωση, ώστε να είναι εφικτή η επικοινωνία μεταξύ αυτής και της φορολογικής διοίκησης.
 - δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθ. Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και λοιπές, απαραίτητες για την ολοκλήρωση του ελέγχου, πληροφορίες.
 - Δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. Σ.Δ.Ε. — Κλήση σε Ακρόαση, έγγραφο με το οποίο ενημερώθηκε για την πρόθεση της Φορολογικής Διοίκησης περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. της για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
12. Τα πρόσωπα που διατέλεσαν διαχειριστές της οντότητας κατά την ελεγχόμενη περίοδο (.....) και που συμμετείχαν στην ελεγχόμενη, ήταν ουσιαστικά πρόσωπα αγνώστου διαμονής (σκηνίτες κτλ). Αν και αναζητήθηκαν στις διευθύνσεις κατοικίας που είχαν δηλώσει στην φορολογική αρχή, δεν εντοπίστηκαν. Επίσης το σύνολο των υπηρεσιακών εγγράφων που απεστάλησαν στις διευθύνσεις κατοικίας τους είτε επεστράφησαν στην υπηρεσία ως «ΑΖΗΤΗΤΑ» ή με αιτιολογία «ΑΝΕΠΑΡΚΗΣ» ή «ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ» διεύθυνση είτε δεν έχουν παραδοθεί εισέτι στους παραλήπτες.
13. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμό Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας ούτε στο σχετικό με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε) — Κλήση προς

Ακρόαση. Επίσης δεν ανταποκρίθηκε σε προγενέστερα έγγραφα της υπηρεσίας ήτοι στην με αριθμό Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, στα με αριθμό Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήσεις σε Ακρόαση καθώς και στο με αριθμό έγγραφο Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου.

Επειδή η αρμόδια ελεγκτική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα τιμολόγια εκδόσεως της ως άνω εταιρείας έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του προσφεύγοντος. Επίσης έχουν συμπεριληφθεί στα εκπεστέα έξοδα στη δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και 2018. Επιπλέον έχουν συμπεριληφθεί στις εισροές των αντίστοιχων περιοδικών δηλώσεων 2017 και 2018 και έχει εκπεστεί ο αναλογούν Φ.Π.Α.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ακόμη και αν οι συναλλαγές (έτσι όπως περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία), δεν πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια, **ενεργούσε με καλή πίστη** κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών, καθόσον υπό τις συντρέχουσες συνθήκες, δεν υπήρχαν ενδείξεις τέτοιες που θα γεννούσαν σε επιμελή συναλλασσόμενο, κατά περίπτωση, είτε εύλογες ανησυχίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι φορολογικά υπαρκτός, είτε εύλογες αμφιβολίες ότι ο αντισυμβαλλόμενός του είναι πράγματι ο φερόμενος ως εκδότης του τιμολογίου.

Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδεύματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, όταν ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου** (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την εκτέλεση των έργων που ανέλαβε ανέθεσε στην ανωτέρω εκδότρια υπεργολαβικά τις ηλεκτρομηχανολογικές εργασίες βάσει της από σύμβασης, οι οποίες πιστοποιήθηκαν από μηχανικούς και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του μεταξύ άλλων, προσκόμισε:

- Το από συμφωνητικό, το οποίο δεν υπεβλήθη στην αρμόδια φορολογική αρχή, βάσει του άρθρου 8 παρ. 16 του ν. 1882/90.
- Επιταγές για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων πλην όμως **δεν φέρουν την πίσω όψη τους** ώστε να φαίνεται ο τελικός αποδέκτης,
- **Αποδείξεις είσπραξης** ισχυριζόμενος ότι ένα μεγάλο μέρος των τιμολογίων είχε ήδη προεξοφληθεί με μετρητά λόγω της τραπεζικής αργίας (capital controls) βάσει της ΠΟΛ 1143/2015, Ε. 2066/2020 πλην όμως η περίοδος αυτή αφορά το διάστημα έως και την ενώ τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν τα έτη **2017-2018**.

Επειδή σύμφωνα με τον έλεγχο προηγούμενου έτους (2016) και την με αριθμό απόφαση της υπηρεσίας μας είχε ήδη κριθεί ότι σχετικά με τις εργασίες από την εταιρεία προέκυψε: **«η ολοκλήρωση του έργου, πλην όμως (σύμφωνα και με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ) ο συγκεκριμένος εκδότης των φορολογικών στοιχείων ήταν αδύνατο να έχει πραγματοποιήσει τις εργασίες που περιγράφονται σε αυτά. Συνεπώς, τα στοιχεία εκδόθηκαν από συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο. Περαιτέρω, ο ελεγχόμενος λειτούργησε κακόπιστα, διότι κατά την πάγια νομολογία, δεν νοείται η καλή πίστη του λήπτη φορολογικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός αν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (αποφάσεις ΣΤΕ 506/2012, 1184, 1126/2010). Γεγονός που δε συνέβη. Το συμπέρασμα αυτό ενισχύεται και από το γεγονός ότι δεν υπήρξε πλήρης εξόφληση με τραπεζικό μέσο. Συγκεκριμένα, επί συνόλου 221.015,00 € εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο το ποσό των 54.240,00 €.»**

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

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ενώ παρέθεσε τους ίδιους ισχυρισμούς και στον έλεγχο.

Επειδή, η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το υπό κρίση έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, αλλά **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. **ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013.**

Επειδή από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, αφού δεν διέθετε το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθετε μηχανήματα για την εκτέλεση του έργου και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτού, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

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

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση**:

α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,

γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 και

δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	103.342,61€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	51.671,31€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	19.910,62€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	174.924,54€

Β) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	3.746,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.873,00 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	564,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.183,52 €

Γ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	58.250,40 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	29.110,23 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	87.360,63 €

Δ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	3.425,95 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	1.712,98 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	5.138,93 €

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.