



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15-05-2024

Αριθμός Απόφασης: 1305

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στη επί της οδού, νόμιμα εκπροσωπούμενης από τον, κατά : α) της με αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, β) της με αριθμ. /19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της Προϊσταμένης του
5. Τις ως άνω πράξεις της Προϊσταμένης του
6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης του, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 197.374,00€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ν.4987/2022 ύψους 98.687,00€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 296.061,00€.

Με την υπ' αριθμ. /19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 της Προϊσταμένης του, προέκυψε μείωση υπολοίπου φόρου για έκπτωση από 182.036,58 σε 23.513,05€, και καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 4.820,47€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν.

4987/2022 ύψους 2.410,23€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 7.230,70€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με βάση τις από 19-12-2023: α) Έκθεση ελέγχου εισοδήματος ν. 4172/2013 φορ. έτους 2017, β) Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ ν. 2859/2000 περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Οι συγκεκριμένες εκθέσεις συντάχθηκαν μετά από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση της προσφεύγουσας εταιρίας, σύμφωνα με την αριθμ. /08-11-2023 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. /02-11-2023 έγγραφο της με το οποίο διαβιβάστηκαν στο οι από 31-10-2023 εκθέσεις: α) ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013, β) Πληροφοριακή ΦΠΑ (Ν. 2859/2000 και Ν. 4174/2013) και γ) Πληροφοριακή εισοδήματος ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013, που αφορούν την προσφεύγουσα επιχείρηση

Αφορμή του ελέγχου που διεξήγαγε η ΥΕΔΔΕ αποτέλεσε το υπ' αρ. /2019 Πληροφοριακό Δελτίο από την Α' Υποδιεύθυνση της ΥΕΔΔΕ, το οποίο διαβιβάσθηκε λόγω αρμοδιότητας στην ΥΕΔΔΕ και από τον έλεγχο που διενήργησε η τελευταία στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ κατέληξε στο συμπέρασμα ότι κατά τη χρήση 2017 η ανωτέρω οντότητα, εξέδωσε πλήθος εικονικών στοιχείων (συγκεκριμένα εβδομήντα δύο (72) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.636.689,55€, πλέον ΦΠΑ 24%, 392.805,49€ συνολικής αξίας 2.029.495,04€), για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, προς διάφορες επιχειρήσεις – λήπτες. Ένας εκ των συναλλασσομένων με την επιχείρηση αυτή ήταν και η οντότητα

Με την από 31-10-2023 ανωτέρω αναφερόμενη έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013 της ΥΕΔΔΕ κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε στο έτος 2017 δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 680.600,00€, πλέον ΦΠΑ 163.344,00€, ήτοι συνολικής αξίας 843.944,00€, από την επιχείρηση «.....», κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1,5,8,9,10,11,12,13 και 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και 13 του ν. 4174/2013 όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο τέλεσης και καταλογίστηκε η εν λόγω παράβαση.

Περαιτέρω προς αξιοποίηση των εγγραφών στοιχείων που εισήλθαν στο από την ανωτέρω υπηρεσία, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος, από τον οποίο προέκυψαν τα εξής:

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος, αφού αποδέχθηκε πλήρως τα συμπεράσματα της ΥΕΔΔΕ, θεώρησε τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 680.600,00€, πλέον

ΦΠΑ 163.344,00€ και συνολικής αξίας 843.944,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013, προσαυξάνοντας επιπλέον τα καθαρά κέρδη κατά το ποσό των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Λογιστικός Προσδιορισμός

Ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας	3.115.922,10€
Μείον: Κόστος πωληθέντων	2.455.900,52€
Πλέον Λοιπά έσοδα εξαιρουμένων των πιστωτικών τόκων	109.471,43€
Μείον: Δαπάνες δήλωσης	499.788,37€
Πλέον: Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	21.610,07€
Πλέον : Δαπάνες αναμόρφωσης	64.266,23€
Πλέον : Θετικές διαφορές λογιστικής φορολογικής βάσης	18.968,94€
Κέρδη φορολογικής δήλωσης	352.980,71€
Πλέον: Αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων	680.600,00€
Φορολογητέα καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου	1.033.580,71€

Με βάση τις ανωτέρω διαφορές, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο προέκυψε ως συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας για τη χρήση 2017 τα παρακάτω αριθμητικά δεδομένα πριν την εκκαθάριση της δήλωσης

Α/Α	ΧΡΗΣΗ	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ	ΑΦΜ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔ. ΔΗΛΩΣΗ	ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	2017	2017		Κ. κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	352.980,71	1.033.580,71
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΧΡΗΣΗΣ 2017 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ						1.033.580,71

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα διόγκωσε πλασματικά τις δαπάνες της, αύξησε τον ΦΠΑ εισροών και μείωσε ισόποσα τον προς απόδοση ΦΠΑ στο Δημόσιο κατά 163.344,00€, για το λόγο αυτό δε, προέβη σε νέα εκκαθάριση ΦΠΑ για τη φορ. περίοδο 01-01-2017 έως 31-12-2017.

Συγκεντρωτικά με βάση τα αριθμητικά δεδομένα του ελέγχου, η φορολογητέα αξία στη φορολογία ΦΠΑ, ο φόρος και η εκκαθάριση αυτού απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ	1/1/2017- 31/12/2017 Βάσει δήλωσης	1/1/2017- 31/12/2017 Βάσει ελέγχου
ΕΚΡΟΕΣ		
Αξία φορολογητέων εκροών	3.094.018,23	3.094.018,23
Φόρος εκροών	742.564,38	742.564,38
ΕΙΣΡΟΕΣ		
Αξία φορολογητέων εισροών	2.021.222,72	1.340,622,72
Υπόλοιπο φόρου εισροών	924.600,96	761.256,96
Πιστωτικό υπόλοιπο	182.036,58	23.513,05
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.820,47

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρία με το υπ' αριθμ./15-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4987/2022, μετά των προσωρινών προσδιορισμών φόρων και προστίμων. Επ' αυτού η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της δοθείσης προθεσμίας προς υποβολή των απόψεών της.

Ακολούθως, συντάχθηκαν οι από 19-12-2023 ανωτέρω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ.

Κατά των ανωτέρω πράξεων που κοινοποιήθηκαν νομότυπα στις 20-12-2023 κατατέθηκε εμπρόθεσμα η υπ' αρ. πρωτ./17-01-2024 ενδικοφανής προσφυγή

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Πλάνη περί τα πράγματα, μη στοιχειοθέτηση της τέλεσης της διαδικαστικής παράβασης, συναλλαγές πραγματικές στο σύνολό τους, αληθή φορολογικά στοιχεία. Εν προκειμένω, τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια αφορούσαν στην εξόφληση των πέντε (5) συμβάσεων, οι οποίες συνήφθησαν μεταξύ αυτής και της εταιρίας «.....» του κ. ως υπεργολάβου, με αντικείμενο την εκτέλεση επιμέρους εργασιών στο χώρο ξενοδοχειακού συγκροτήματος στο Οι εργασίες που ανέθεσε στην ως άνω επιχείρηση δεν απαιτούσαν ιδιαίτερη τεχνική εξειδίκευση. Η συμβολή της εταιρίας στην εκτέλεση του επίμαχου έργου συνίστατο αποκλειστικά στην παροχή υπηρεσιών

εγκατάστασης, επομένως δεν ήταν υποχρεωμένη να διαθέτει μηχανολογικό εξοπλισμό. Το παραπάνω σαφώς προκύπτει από τη ρητή διατύπωση των επίμαχων συμβάσεων. Επιπλέον τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους μέσω τραπεζικού συστήματος.

2. Καλή πίστη της εταιρίας ως λήπτρια του επίμαχου τιμολογίου.
3. Μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, στο άρθρο **23** του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «**1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα**».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «**Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 66§5 του ν.4987/2022: 5. [...] . Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία

αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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. [...]”

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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 του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34 του ν.4987/2022: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά τις προσφεύγουσες χρήσεις:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η

έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, με το [άρθρο 5 παρ. 7](#) του ν. [4308/2014](#) ορίζεται ότι: «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 πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1823/1994, 1643/1994, 141/1993, 3727/1990, 1662/1979), δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή, είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι, όμως, για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1029/17-02-2006 περί δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η

παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της 884/16 απόφασης του ΣΤΕ, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (Αρ. 4§5 και αρ. 106§1,2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώσεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (αρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (αρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο αρ. 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14..., ECLI:EU:C:2016:42, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08..., ECLI:EU:C:2009:86, σκέψεις 42-44), **το βάρος απόδειξης** των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, **κατ' αρχήν το κράτος**, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη της λήψης εικονικών στοιχείων, που η εικονικότητα της συναλλαγής αποδείχθηκε όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες συνολικά θεωρούμενες είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ. 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985,

2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

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

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης

φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν κριθεί ως ανύπαρκτες στο σύνολο τους από έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΕΔΕ στην εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Ενδεικτικά, στην από 31/10/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ν.4987/2022 της ΥΕΔΔΕ, αναφέρονται τα εξής αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη:

- Ο εκδότης δεν είχε πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων – υλικών εντός της επικράτειας, ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή /και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες, που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν την εκτέλεση των εργασιών που απορρέουν από την από 07/12/2016 σύμβαση έργου καθαρής αξίας 98.000,00€ πλέον ΦΠΑ.
- Ο εκδότης δεν απασχόλησε εργατικό και υπαλληλικό προσωπικό (δε βρέθηκε καταχωρημένος στο μητρώο εργοδοτών σύμφωνα με τον ΕΦΚΑ). Συνεπώς οι εργασίες που αναγράφονται στην από 07/12/2016 σύμβαση έργου και φέρεται να αναθέτονται από την προσφεύγουσα, δεν θα μπορούσαν να εκτελεστούν από αυτήν. Άλλωστε, δεν προσκομίστηκαν από την εκδότρια επιχείρηση, ούτε συμβάσεις ανεξαρτήτων υπηρεσιών που να αποδεικνύουν την απασχόληση προσωπικού στις εργασίες που περιλαμβάνονται στην ανωτέρω σύμβαση.

- Δεν προκύπτει από τις υποβληθείσες ΜΥΦ ότι ο εκδότης συνεργάστηκε με άλλους υπεργολάβους, στους οποίους θα ανέθετε τις ως άνω εργασίες.
- Ο εκδότης δεν είχε το απαιτούμενο μηχανολογικό εξοπλισμό για την τεχνική εκτέλεση του ως άνω έργου, γεγονός που έρχεται σε ευθεία αντίθεση με όσα ορίζει η παρ. 3 της ανωτέρω σύμβασης έργου, ήτοι: « ο ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟΣ» υποχρεούται να χρησιμοποιεί το κατάλληλο προσωπικό και μηχανολογικό εξοπλισμό για την καλύτερη τεχνική εκτέλεση του έργου και να καταβάλλει ιδιαίτερη επιμέλεια, σαν υπεύθυνος έναντι του ΕΡΓΟΔΟΤΗ για οποιαδήποτε αμέλεια, ζημιά κακοτεχνίας ή βλάβης.»
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών αρχείων και συγκεκριμένα στην υπ' αριθμ./2021 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων της ΥΕΔΔΕ

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ η οντότητα «.....» «...είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο όσον αφορά τη δυνατότητά της για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, θεωρούμε ότι δεν ήταν δυνατό να εκπληρώσει τις παραπάνω πωλήσεις και παροχή υπηρεσιών...» ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων, και στην προκειμένη περίπτωση η επιχείρηση «.....», «βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ότι δηλαδή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο» (ΣΤΕ 506/2012).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν συνεργάστηκε με την εκδότρια επιχείρηση μόνο για την κατασκευή των κρινόμενων εργασιών κατά το έτος 2017. Στο έτος 2016 η προσφεύγουσα έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση τιμολόγιο, το οποίο επίσης κρίθηκε εικονικό για εργασίες που της ανατέθηκαν να πραγματοποιήσει σε διαφορετικό έργο σε ξενοδοχειακό συγκρότημα στο Σχετικό προς τούτο είναι και η καρτέλα λογαριασμού του προμηθευτή «.....», όπου είναι καταχωρημένο το υπ' αρ./28-12-2016 Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 121.520,00€ που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην ΥΕΔΔΕ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για την κατασκευή των εργασιών από τον υπεργολάβο δεν θα απαιτούνταν η απασχόληση εξειδικευμένου προσωπικού, ισχυρισμός όμως που έρχεται σε αντίθεση με το αρ. 23 της σύμβασης που υπεγράφη με την εκδότρια επιχείρηση στο οποίο αυτολεξεί αναφέρει: « Ο ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟΣ υποχρεούται να διαθέτει για όλη τη χρονική περίοδο

κατασκευής έναν (ή περισσότερους) Υπεύθυνους εργοταξίου, ο οποίος θα έχει την εξουσιοδότηση να ενεργεί και να συμμορφώνεται προς τις υποδείξεις των επιβλεπόντων μηχανικών, σαν να γινόταν αυτές προς τον ΕΡΓΟΔΟΤΗ», καθώς επίσης και τα όσα ρητά αναφέρονται και στις από 04/07/2017 συμβάσεις όπου στο προοίμιο σε κάθε μία από αυτές αναφέρει αυτολεξεί ότι: «Ο ανάδοχος είναι εταιρεία της οποίας η δραστηριότητα είναι μεταξύ άλλων και η μελέτη ο σχεδιασμός και υλοποίηση κατασκευής δικτύων που διαθέτει η ίδια και οι κάθε είδους συνεργάτες της, την απαραίτητη εμπειρία, τεχνογνωσία και ικανότητα να υλοποιήσει το παραπάνω έργο, σύμφωνα με τους όρους της παρούσας.»

Επιπρόσθετα, στις από 10/07/2017 και 25/08/2017 συμβάσεις έργων στο προοίμιο αυτών επίσης αυτολεξεί αναφέρεται ότι: «Ο ανάδοχος είναι εταιρεία της οποίας η δραστηριότητα είναι μεταξύ άλλων και η μελέτη, ο σχεδιασμός και η υλοποίηση κατασκευής πισίνων και διαθέτει η ίδια και οι κάθε είδους συνεργάτες της, την απαραίτητη εμπειρία, τεχνογνωσία και ικανότητα να μελετήσει, σχεδιάσει και υλοποιήσει το παραπάνω έργο, σύμφωνα με τους όρους της παρούσας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι εργασίες που φέρεται να ανέλαβε η εκδότρια επιχείρηση απαιτούσαν την απασχόληση εξειδικευμένου προσωπικού και εξοπλισμού, που όμως δεν ήταν σε θέση να παράσχει.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 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, όπως προκύπτει από τις υπό κρίση εκθέσεις επί των οποίων ερεϊδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε στο έτος 2017 δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 680.600,00€ πλέον ΦΠΑ 163.344,00€, ήτοι συνολικής αξίας 843.944,00€, από την επιχείρηση «.....», τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της έκθεσης του περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./17-01-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: Με την/19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017:

Φορ. έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	197.374,00€	197.374,00€
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4987/2022	98.687,00€	98.687,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	296.061,00€	296.061,00€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του ν.4987/2022

ΦΠΑ: Με την με αριθμ./19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017 -31/12/2017

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου		4.820,47€	4.820,47€
Πρόστιμο αρ. 58 ^A ν.4987/2022		2.410,23€	2.410,23€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		7.230,70€	7.230,70€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	182.036,58	23.513,05	23.513,05

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το αρ. 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.