



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1380

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας αιτείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 8.528,79€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 4.264,40€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 12.793,19€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεως μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2017.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα με κύρια δραστηριότητα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το φορολογικό έτος 2017.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση το οποίο η προσφεύγουσα την χρήση 2017 ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση διακόσια δεκαπέντε (215) τιμολόγια, **συνολικής καθαρής αξίας 84.460,00€, πλέον Φ.Π.Α. 20.270,40€** τα οποία είναι εικονικά κατά το σύνολο της συναλλαγής. Συνημμένα του αναφερόμενου δελτίου πληροφοριών ήταν αντίγραφο της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με την οποία η συμβαλλόμενη ΕΠΕ κρίθηκε εκδότρια στοιχείων εικονικών κατά το σύνολο της συναλλαγής. Ειδικότερα, σε βάρος της επιχείρησης καταλογίστηκαν για το φορολογικό έτος 2017 χίλιες εκατόν τριάντα μία (1.131) παραβάσεις, διότι εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, προς εκατόν πενήντα εννιά (159) οντότητες, συνολικής καθαρής αξίας 15.771.015,47€ πλέον Φ.Π.Α. πλέον Φ.Π.Α. 3.785.073,72€.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς στην με αριθ. πρωτ. Πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων χρήσης 2017 και προσκόμισε τα τηρηθέντα

βιβλία ενώ δεν προσκομίστηκαν τα σχετικώς ληφθέντα τιμολόγια στο σύνολο αυτών παρά μόνο προσκομίστηκαν δέκα (10) μη ευκρινή αντίγραφα ληφθέντων τιμολογίων.

Στην προσφεύγουσα και για την ίδια χρήση 2017, έχει διενεργηθεί προγενέστερος έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό πρωτοκόλλου Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, με βάση τον οποίο προσδιορίστηκε αποκρυβείσα αξία ύψους 20.491,27€. Ο προσδιορισμός βάσει προγενέστερου ελέγχου επέχει θέση δήλωσης και ο έλεγχος προσέθεσε τις υπό κρίση διαφορές ελέγχου στα προσδιορισθέντα από τον προηγούμενο έλεγχο κέρδη, ήτοι τα αρχικά κέρδη ελέγχου ανέρχονται σε 66.468,33€ και οι φορολογητέες εκροές ανέρχονται σε 4.135.972,60€.

Το σύνολο των τιμολογίων που η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση φέρει καθαρή αξία μικρότερη των 500,00€, ενώ στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης. Η προσφεύγουσα καταχώρησε τα ληφθέντα τιμολόγια στα τηρηθέντα βιβλία και στην φορολογία εισοδήματος και για την χρήση 2017 διενεργήθηκε εν μέρει έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα καθόσον μέρος των ληφθέντων τιμολογίων φέρεται ότι αφορούσε κτήσεις παγίων με την προσφεύγουσα να υπολογίζει τις αποσβέσεις ύψους 8.129,65€, ενώ μέρος των ληφθέντων τιμολογίων καταχωρήθηκε ως δαπάνη συνολικού καθαρού ποσού 21.280,00€. Συνεπώς, η σχετική λογιστική διαφορά λόγω της λήψης των εικονικών τιμολογίων ανέρχεται σε **29.409,65€**.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη και κοινοποίηση του υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η αξιολόγηση των σχετικών τιμολογίων ως εικονικών.

Τα εκδοθέντα τιμολόγια είναι πραγματικά, εκδόθηκαν νόμιμα και παραδόθηκαν στην εταιρεία ακριβώς λόγω της εκτέλεσης των περιγραφόμενων εργασιών. Ουδέν εκ των τιμολογίων αναφέρεται σε μη τελεσθείσα εργασία, αντιθέτως τα φορολογικά στοιχεία παραδίδονταν αυθημερόν μετά την εκτέλεση εκάστου περιγραφόμενου έργου. Οι εργασίες εκκίνησαν κατά τα συμφωνηθέντα, για κάθε ημέρα εργασίας εκδιδόταν το αντίστοιχο τιμολόγιο και η πληρωμή λάμβανε χώρα επιτόπου με την καταβολή μετρητών. Οι εργασίες που διενεργήθηκαν ήταν πραγματικές και διενεργήθηκαν ακριβώς όπως περιγράφονται στα σχετικά τιμολόγια. Δεν τίθεται δε ζήτημα εκτέλεσής τους εφόσον οι εργασίες εξακολουθούν να ευρίσκονται στο χώρο του πρατηρίου. Ουδέν λοιπόν εκ των τιμολογίων υπήρξε εικονικό, αντιθέτως αυτά εκδόθηκαν νομίμως, περιγράφουν πραγματικές συναλλαγές, ήτοι κατασκευαστικές εργασίες και εκδόθηκαν ακριβώς λόγω της εκτέλεσης αυτών επί του πρατηρίου και του περιβάλλοντος χώρου.

2. Καλή πίστη ως προς τις συναλλαγές-δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Δεδομένου ότι η εταιρεία λάμβανε τα τιμολόγια, εκτελούνταν οι εργασίες και η σχετική σύμβαση ολοκληρώθηκε χωρίς να παρουσιαστεί κάποιο πρόβλημα, δεν θα μπορούσε η εταιρεία με ουδέν τρόπο να γνωρίζει ότι ο εκδότης των τιμολογίων και

αντισυμβαλλόμενός της ήταν μη υπαρκτό συναλλακτικά πρόσωπο, ότι δεν είχε έδρα ή εγκαταστάσεις ή ότι δεν είχε δηλώσει τα μηχανήματα που χρησιμοποιούσε για την εκτέλεση των εργασιών. Ακόμα και αν ήθελε υποτεθεί η εικονικότητα των σχετικών τιμολογίων, πρόκειται αποκλειστικά και μόνο για εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη και η εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη ως προς την εικονικότητα αυτή με αποτέλεσμα να απαλλάσσεται τυχόν ευθύνης για την αποδοχή των τιμολογίων.

Πραγματοποιήθηκαν πραγματικές συναλλαγές προς το συμφέρον της επιχείρησης και εγγράφηκαν κατά τα νόμιμα στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης. Επομένως, δεν τελέσθηκε κάποια παράβαση εκ μέρους της εταιρείας, αντιθέτως τηρήθηκαν όλες οι νόμιμες διαδικασίες του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Η καλή πίστη της εταιρείας ως προς το πρόσωπο του εκδότη των σχετικών τιμολογίων την απαλλάσσει από τυχόν ευθύνη και σε κάθε περίπτωση είχε νόμιμο δικαίωμα έκπτωσης των σχετικών δαπανών.

3. Παραβίαση της αρχής της μειωμένης τυπικής ισχύος της πράξης.

Η έκθεση ελέγχου δέχτηκε ότι η υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, που προέκυψε από προηγούμενο έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία, λειτουργεί ως δήλωση, οπότε αποδέχτηκε ως φορολογητέα ύλη για το έτος 2017 εκείνη που προέκυψε από τον προγενέστερο έλεγχο. Ωστόσο, κατά της αναφερόμενης υπ' αριθ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ασκήθηκε αρχικώς ενδικοφανής προσφυγή κατ' άρθρο 63 ΚΦΔ (με αριθμό πρωτοκόλλου υποβολής) και στη συνέχεια η από προσφυγή κατά της υπ' αριθ. απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. (Αρ. Εισαγωγικού Δικογράφου:), η οποία θα συζητηθεί ενώπιον του 8ου Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά στις Κατά συνέπεια, η ως άνω πράξη έχει απωλέσει προσωρινά την εκτελεστότητά της, έως και την έκδοση απόφασης από το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 69 παρ. 2 ΚΔΔ, και δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω το τεκμήριο νομιμότητας. Κατά συνέπεια, η υιοθέτηση της υπ' αριθ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και η άνευ αιτιολόγησης, υιοθέτηση των πορισμάτων της αντίκειται στην αρχή της μειωμένης τυπικής ισχύος των οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου.

4. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας έκθεσης ελέγχου.

- Η έκθεση ελέγχου αποδέχεται ως φορολογητέα ύλη το πόρισμα έτερης έκθεσης ελέγχου ώστε να προσδιοριστούν τα αρχικά κέρδη και οι φορολογητέες εκροές. Δεν φαίνεται να έλαβε χώρα κάποια εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην αναφερόμενη οριστική πράξη ή την έκθεση ελέγχου δυνάμει της οποίας εκδόθηκε, αντιθέτως τα πορίσματά της υιοθετήθηκαν άκριτα. Η υιοθέτησή τους λοιπόν δεν συνοδεύεται από την απαιτούμενη αιτιολόγηση, ήτοι την επεξήγηση των λόγων αποδοχής της υπ' αριθ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, ειδικά εάν ληφθεί υπόψη ότι έχει προσβληθεί δικαστικά.

- Τα στοιχεία που παρατίθενται από την φορολογική αρχή ως απόδειξη του συναλλακτικά ανύπαρκτου της εταιρείας δεν επαρκούν για να δικαιολογήσουν την εικονικότητα των στοιχείων για το υπό κρίση έτος.

- Η εταιρεία είχε κάθε δικαίωμα να αποπληρώνει με μετρητά τιμολόγια αξίας κάτω των 500,00€, χωρίς να απαιτείται η εξόφληση μέσω τραπεζής.

5. Έλλειψη αιτιολογίας της πράξης επιβολής προστίμου.

Στην προσβαλλόμενη πράξη δεν γίνεται ουδεμία αναφορά στους λόγους επιβολής του σχετικού προστίμου. Αντιθέτως, γίνεται ένας υπολογισμός του ποσού, χωρίς να αναφέρεται καν η σχετική διάταξη από την οποία προκύπτει η επιβολή του.

Η προσφεύγουσα προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της προσκομίζει μεταξύ άλλων τα βιβλία της για το φορολογικό έτος 2017, το από το 2016 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας και τηςκαθώς και τα διακόσια δεκαπέντε (215) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείαςπου αφορούν το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«....5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους 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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...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 Κώδικα 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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

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 σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι

δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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 άρθρο 23 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...]

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής».

Επειδή, στην παρ. 2 περ. β του άρθρο 11 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή της υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.»

Επειδή, εν προκειμένω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με το με αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών απέστειλε στο 4^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής την από έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων που αφορούσε την σύμφωνα με την οποία κρίθηκε από τον έλεγχο εκδότρια στοιχείων εικονικών κατά το σύνολο της συναλλαγής. Μέρος των σχετικών διαπιστώσεων της από έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής έχει ως ακολούθως:

«Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, λοιπές εγκαταστάσεις, μηχανήματα) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών και επί των στοιχείων που εξέδωσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Η ελεγχόμενη οντότητα, εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας, προκειμένου με διαδοχικές τιμολογήσεις να ωφεληθεί, μέσω της οικειοποίησης του Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων, για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποίησε, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους από την ίδια ή και τρίτα πρόσωπα, ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις, ήτοι σε αξίες:

ΠΙΝΑΚΑΣ 13

	Σύνολο Φορολογικών Στοιχείων	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α. (24%)
2017	1.148	15.852.985,47	3.804.716,51
2018	617	17.481.361,31	4.195.526,71
2019**	53	10.456.384,94	2.509.532,39
Σύνολο	1.818	43.790.731,72	10.509.775,61

* * Ποσά από συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων(αντισυμβαλλομένων)

Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά, υπό την έννοια των ανύπαρκτων συναλλαγών, διότι η ελεγχόμενη είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα, για τους κάτωθι λόγους:

1. Η οντότητα είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο των συναλλαγών της, για τα φορολογικά έτη 2014-2016, σύμφωνα με την από σχετική Έκθεση Μερικού Επιτοπίου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών. Καταλογίστηκαν παραβάσεις και αντίστοιχα ποσά προστίμων για την έκδοση 1.937 εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 24.274.260,24 € για την ελεγχόμενη περίοδο 2014-2016. Όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά στην έκθεση ελέγχου, πρόκειται για εκδότρια εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών της. Καταλογίστηκαν δε παραβάσεις και τα αντίστοιχα ποσά προστίμων για την έκδοση 1.937 εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 24.274.260,24 για την ελεγχόμενη περίοδο 2014-2016.

2. Κατά την αυτοψία που διενεργήθηκε (τόσο από την Υπηρεσία μας όσο και από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών) στην διεύθυνση, η οποία δηλώνεται ως έδρα της οντότητας, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν λειτουργούσε στην δηλωθείσα έδρα, ούτε στα υποκαταστήματά της επί της οδού Επιπλέον στην διεύθυνση δραστηριοποιείται η οντότητα Η οντότητα δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.

3. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017,2018 και 2019, καθώς επίσης δεν έχει υποβάλλει 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 η οντότητα 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. που υπέβαλλε η οντότητα, 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 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, η οντότητα 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) της ελεγχόμενης οντότητας άλλα 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 Υπηρεσία μας 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 μας, προέβη σε έκδοση απόφασης για αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. 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 της Υπηρεσίας μας, 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 της Υπηρεσίας μας, έγγραφο με το οποίο ενημερώθηκε για την πρόθεση της Φορολογικής Διοίκησης περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. της ελεγχόμενης 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 μας 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 μας, 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.

[...]

Διαπιστωθείσες παραβάσεις

Σε βάρος της επιχείρησης αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ , καταλογίζουμε τις ακόλουθες παραβάσεις:

Φορολογικό έτος 2017

Β. Χίλιες εκατόν τριάντα μία (1.131) παραβάσεις, διότι εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, προς εκατόν πενήντα εννιά (159) οντότητες, συνολικής καθαρής αξίας 15.771.015,47 € πλέον Φ.Π.Α., όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές δηλώσεις τιμολογίων πελατών — προμηθευτών της ελεγχόμενης.[...].»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και ότι στο φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε χίλια εκατόν τριάντα ένα (1.131) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 15.771.015,47€.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία την χρήση 2017 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε διακόσια δεκαπέντε (215) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 84.460,00€ πλέον Φ.Π.Α. 20.270,40€, ήτοι συνολικής αξίας 104.730,40€.

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και λαμβάνοντας υπόψη:

1. την μη προσκόμιση του συνόλου των ληφθέντων τιμολογίων ενώ τα προσκομισθέντα αντίγραφα ήταν μη ευκρινή,
2. την μη προσκόμιση τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης,
3. την έκδοση πλήθους (215) τιμολογίων κάτω των 500,00€ ώστε η εξόφληση τοις μετρητοίς να είναι νομότυπη,
4. την μη προσκόμιση συμφωνητικού συναφθέντος την οικεία χρήση 2017 , το οποίο να φέρει βέβαιη ημερομηνία και υποβληθέν με τριμηνιαίες καταστάσεις,

έκρινε πως τα ληφθέντα κατά τη χρήση 2017 τιμολόγια από την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 84.460,00€€ πλέον Φ.Π.Α. 20.270,40€, είναι εικονικά κατά το σύνολο της συναλλαγής, ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ 2017					
ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΕΙΔΟΣ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΛΗΘΟΣ
.....		ΚΑΤΑ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	84.460,00€	20.270,40€	215

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα τα σχετικά τιμολόγια αξιολογήθηκαν ως εικονικά καθώς περιγράφουν πραγματικές συναλλαγές (ήτοι κατασκευαστικές εργασίες), για τις οποίες είχε δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα και για τις οποίες κάθε μέρα εκδιδόταν τιμολόγιο το οποίο πληρωνόταν επιτόπου με καταβολή μετρητών. Ισχυρίζεται ότι πρόκειται για εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ότι η ίδια διατελούσε σε καλή πιστή καθώς δεν θα μπορούσε με κανέναν τρόπο να γνωρίζει ότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν μη υπαρκτό συναλλακτικό πρόσωπο. Επικαλείται επιπλέον, έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της προσκόμισε μεταξύ άλλων τα βιβλία της για το φορολογικό έτος 2017, τα διακόσια δεκαπέντε (215) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείαςπου αφορούν το φορολογικό έτος 2017 καθώς και το από το 2016 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας και τηςμε το οποίο φέρει μη ευκρινή ημερομηνία σύνταξης και το οποίο φέρεται να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας με αριθ. καταχ. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο και ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, η προσφεύγουσα καταχώρησε τα ληφθέντα τιμολόγια στα τηρηθέντα βιβλία της και στην φορολογία εισοδήματος για την χρήση 2017. Διενεργήθηκε εν μέρει έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς μέρος των ληφθέντων τιμολογίων φέρεται ότι αφορούσε κτήσεις παγίων με την προσφεύγουσα να υπολογίζει τις αποσβέσεις ύψους 8.129,65€, ενώ μέρος των ληφθέντων τιμολογίων καταχωρήθηκε ως δαπάνη συνολικού καθαρού ποσού 21.280,00€.

Επειδή, από την επισκόπηση των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων από την Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι το σύνολο αυτών αναγράφει συνολική αξία οριακά κάτω των 500,00€ ώστε να μην απαιτείται η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής, με προφανή σκοπό την εν συνεχεία εξόφλησή τους με μετρητά και την καταστρατήγηση των διατάξεων του ν. 4172/2013. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι τα κρινόμενα τιμολόγια εκδίδονταν σε καθημερινή βάση, με πλήθος αυτών να αναγράφουν ίδια περιγραφή με σκοπό την κατάτμηση εργασιών αντί να εκδοθεί ένα τιμολόγιο με την ολοκλήρωση του έργου όπως ορίζεται στην παρ. 2β του άρθρου 11 του Ν. 4308/2014.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει αποδείξεις είσπραξης/παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων παραστατικών με μετρητά όπως ισχυρίζεται, εκδόσεως της εταιρείας και δεν αποδεικνύεται η εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, από το υπ' αριθ. προσκομισθέν ιδιωτικό συμφωνητικό που έχει συναφθεί μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας δεν είναι εφικτό να

αντιστοιχιστούν οι χρεώσεις του συμφωνητικού με την τιμολογημένη δαπάνη των κατασκευαστικών εργασιών, καθώς στο ιδιωτικό συμφωνητικό περιγράφονται εργασίες συνολικής αξίας 20.100,00€, ενώ έχουν εκδοθεί τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 84.460,00€ πλέον ΦΠΑ 20.270,40€. Συνεπώς, δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη προκειμένου να τεκμηριωθούν οι συναλλαγές.

Επειδή, επιπρόσθετα, όπως προκύπτει και από την Πληροφοριακή Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η εταιρεία δεν ήταν σε συναλλακτική θέση όπως διενεργήσει τις τιμολογούμενες εργασίες καθόσον δεν υπήρχαν εισροές υλικών και εργασίας για την εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο εξόφλησης/τεκμηρίωσης των εν λόγω συναλλαγών, τα ληφθέντα στοιχεία δεν επιβεβαιώνουν την πραγματοποίηση των παραπάνω συναλλαγών.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών τεκμηριώνεται πλήρως από την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, οπότε και προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας, η έκδοση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών καθώς η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε τις εικονικές συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, δεδομένης της εικονικότητας των τιμολογίων και βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον η προσφεύγουσα δεν έλαβε νόμιμα τιμολόγια αλλά τιμολόγια εικονικά κατά το σύνολο της συναλλαγής, ο σχετικός ισχυρισμός της αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της, ισχυρίζεται ότι η υιοθέτηση των αποτελεσμάτων προγενέστερης έκθεσης ελέγχου χρήσης 2017 δυνάμει της οποίας εκδόθηκε εις βάρος της η υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος παραβιάζει την αρχή της μειωμένης τυπικής ισχύος της πράξης, καθώς κατά της προαναφερθείσας πράξης ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή και στη συνέχεια κατά της υπ' αριθ. απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής ασκήθηκε δικαστική προσφυγή (Αριθ. Εισαγωγικού Δικογράφου) με αποτέλεσμα η ως άνω πράξη να έχει απωλέσει προσωρινά την εκτελεστότητά της.

Επειδή, όπως προκύπτει από το αρχείο της Υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα έχει υποβάλει την υπ' αριθ. ενδικοφανή προσφυγή κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής. Επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής έχει εκδοθεί η υπ' αριθ. απορριπτική Απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία για το φορολογικό έτος 2017 επικυρώθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου ο οποίος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη στο ποσό των 66.468,33 €, αντί του δηλωθέντος 45.977,06 € και τις φορολογητέες εκροές σε 4.135.972,60 €. Δεδομένου ότι μέχρι την έκδοση της παρούσας Απόφασης, δεν υφίσταται τελεσίδικη δικαστική απόφαση που να ανατρέπει την Απόφαση της Υπηρεσίας μας, (η οποία περιβάλλεται με το τεκμήριο της νομιμότητας και παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της), ορθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ως φορολογητέα κέρδη χρήσης 2017 το ποσό των 66.468,33 € και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της υπ' αριθ. προσβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής για το φορολογικό έτος 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Διαφορά φόρου	8.528,79 €
Πρόστιμο του άρθ. 58 του ΚΦΔ	4.264,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.793,19 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.