



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/09/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2412

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **25-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ με έδρα στον, επί της οδού, κατά : α) της υπ' αριθμ. /**20-03-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** και β) της υπ' αριθμ. /**20-03-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης **20/03/2024** εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Το με αριθμ. πρωτ./**17-05-2024** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία **ΕΠΕ**, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 26/03/2024, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**20-03-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού **154.647.84** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **77.323,92** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **231.971,76** ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./**20-03-2024** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/12/2018** του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού **127.984,41** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού **60.401,50** ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **188.385,91** ευρώ.

Στην προσφεύγουσα εταιρεία, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στο φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με την με αριθμό/**29-01-2024** εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνέπεια του αρ. πρωτ. **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2023/23-06-2023** δελτίου πληροφοριών της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** με συνημμένη την από **19-06-2023** Έκθεση Ελέγχου Έρευνας-Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του **N.4987/2022 & N.4308/2014**, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε κατά το φορολογικό έτος 2018, **δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία** συνολικής καθαρής αξίας **533.268,40€** πλέον ΦΠΑ 24% ποσού **127.984,37€** από την εταιρεία με **ΑΦΜ**

Σημειώνεται ότι στην προσφεύγουσα είχε ήδη διενεργηθεί έλεγχος για το φορολογικό έτος 2018 σύμφωνα με την με αριθμό/**2020** εντολή μερικού ελέγχου της **Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά**. Προς τούτο ο υπό κρίση έλεγχος περιορίστηκε στις ως άνω διαπιστώσεις της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ**.

Από τον διενεργηθέντα από το 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έλεγχο, τόσο στο ηλεκτρονικό αρχείο των υποβληθέντων δηλώσεων, όσο και στις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, αλλά και από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία, σε απάντηση του με αρ. πρωτ. ΕΞ **2023 /1302-2024** αιτήματος παροχής πληροφοριών άρθρου **14 ν. 4987/2022**, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρία πράγματι καταχώρησε στα βιβλία της (λογ. **61.01.01.0024**), τα απεικονιζόμενα στον παρακάτω πίνακα **εικονικά φορολογικά στοιχεία**, εκδόσεως της με **ΑΦΜ**

Παραστατικό	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική	Είδος Υπηρεσιών

1	Τ.Π.Υ....	01-05-18	13.375,26	3.210,06	16.585,32	Εκκαθάριση Μισθοδοσίας μήνα Απρίλιο 2018
2	Τ.Π.Υ.....	304)9-18	47.176,91	11.322,45	58.499,36	Εκκαθάριση Μισθοδοσίας μήνα Μάιος 2018
3	Τ.Π.Υ. Β-3	31-05-18	7.000,00	1.680,00	8.680,00	Αμοιβή μηνός ως σύμβαση
4	Χωρίς Αριθμό	30-06-18	87.477,16	20.994,50	108.471,67	Εκκαθάριση Μισθοδοσίας μήνα Ιούνιος 2018
5	Τ.Π.Υ. Β-...	01-08-18	7.000,00	1.680,00	8.680,00	Αμοιβή μηνός ως σύμβαση
6	Χωρίς Αριθμό	01-08-18	101.002,84	24.240,68	125.243,52	Εκκαθάριση Μισθοδοσίας μήνα Ιούλιος 2018
7	Τ.Π.Υ. Β-.....	01-09-18	7.000,00	1.680,00	8.680,00	Αμοιβή μηνός ως σύμβαση
8	Χωρίς Αριθμό	034)9-18	91.254,95	21.901,18	113.156,13	Εκκαθάριση Μικροδοσίας μήνα Αύγουστος 2018
9	Χωρίς Αριθμό	05-10-18	93.165,44	22.359,70	115.525,14	Εκκαθάριση Μισθοδοσίας μήνα Απρίλιος 2018
10	Τ.Π.Υ. Β-.....	31-10-18	7.000,00	1.680,00	8.680,00	Αμοιβή μηνός ως σύμβαση
11	Χωρίς Αριθμό	08-11-18	64.815,84	15.555,80	80.371,64	Εκκαθάριση Μισθοδοσίας μήνα Οκτώβριος 2018
12	Τ.Π.Υ. Β-.....	01-12-18	7.000,00	1.680,00	8.680,00	Αμοιβή μηνός ως σύμβαση
ΣΥΝΟΛΑ			533.268,40	127.984,37	661.252,78	

Ο έλεγχος επομένως προσδιόρισε τα καθαρά αποτελέσματα με την προσθήκη της αξίας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) ποσού 533.268,40€, τα οποία είχαν καταχωρηθεί στον λογαριασμό «61.01.01.0024» στα αποτελέσματα του αρχικού διενεργηθέντος ελέγχου φορολογικού έτους 2018, όπως αυτά είχαν προσδιοριστεί κατόπιν της υπ' αριθμ. / 2020 εντολής μερικού ελέγχου από τον έλεγχο της ΦΑΕ Πειραιά και είχαν εκπέσει στη συνολική τους αξία από τα φορολογητέα έσοδα του έτους.

Επιπλέον, ως προς τον Φ.Π.Α ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από το φόρο εκροών το παραπάνω ποσό Φ.Π.Α. 127.984,37€ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.). Σημειώνεται ότι από το ανωτέρω ποσό ΦΠΑ 127.984,37€ δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση συνολικό ποσό 106.989,85€, δεδομένου ότι το αριθ. Τ.Π.Υ / 30-6-2018 αξίας 87.477,16€ πλέον ΦΠΑ 20.994,52€ δεν είχε συμπεριληφθεί στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ μηνός Ιουνίου 2018.

Οι ως άνω διαφορές καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημά της ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

- Η κατά μέγα μέρος εξόφληση των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων αποδεικνύει την αλήθεια των συναλλαγών.

- Η εκδότρια, δεν είχε ανάγκη από υλικοτεχνική υποδομή διότι οι υπηρεσίες της για τις οποίες την πλήρωνε η προσφεύγουσα παρέχονταν κατά αποκλειστικότητα στον γνωστό
- Εάν είναι εικονικά τα Τιμολόγια της προς την προσφεύγουσα εταιρεία, τότε είναι εικονικά και τα δικά της προς τον
- Στη σημερινή οικονομία η παροχή ενός, όπως αυτό παρείχε προς τον, δεν γίνεται με ίδια μέσα και προσωπικό αλλά με τον αυτών από άλλες επιχειρήσεις. Αυτή η ευέλικτη διαδικασία δεν αποτελεί απόδειξη εικονικότητας. Ούτε αποτελεί απόδειξη εικονικότητας η ύπαρξη είτε η δημιουργία χρεών, ενόψει πολλών παράλληλων ωφελημάτων και σε διάρκεια χρόνου αλλά και ενόψει των προβλημάτων ρευστότητας της Αγοράς. Η απόδειξη την πραγματικότητας των συναλλαγών με τον, προκύπτει από το γεγονός ότι κατά το υπό κρίση διάστημα ο λειτουργούσε, υπό τη δική της διεύθυνση της λειτουργίας του, υπό τη δική της ανάληψη του συγκεκριμένου έργου και με το προσωπικό που προσέφερε η
- Ενήργησε νόμιμα και καλόπιστα, διότι προέβη σε νόμιμες εμπορικές πράξεις, συμβεβλημένη με μια γνωστή επιχείρηση (.....) που η συνεχής πραγματική λειτουργία της είναι αδιαμφισβήτητη, η νομιμότητα των συναλλαγών της επίσης αδιαμφισβήτητη. Το γεγονός ότι δεν εξοφλήθηκαν κάποιες οφειλές που δημιουργήθηκαν, δεν αναιρεί τη νόμιμη και πραγματική μας λειτουργία, ούτε αποτελεί απόδειξη για εικονική λειτουργία.
- Πριν από την κατάσχεση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δυνάμει της υπ' αριθ. έκθεσης κατάσχεσης (που πραγματοποιήθηκε στο λογιστικό γραφείο του λογιστού μας, κου) και πριν την έναρξη του έκτακτου ελέγχου, είχε δοθεί εντολή για διενέργεια τακτικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, με Νο/2020, ο οποίος (τακτικός έλεγχος) αφορούσε τις χρήσεις 2017-2019. Ο τακτικός έλεγχος άρχισε στις 17/12/2020 και ολοκληρώθηκε στις 18/3/2021. Ο ίδιος τακτικός έλεγχος εξέτασε με λεπτομέρεια όλα τα παραστατικά της εν λόγω χρήσης, και τα χαρακτήρισε νόμιμα και ειλικρινή. Μεταξύ δε, αυτών των παραστατικών, ήταν και τα 12 παραστατικά που ο υπό κρίση έλεγχος χαρακτήρισε ως εικονικά. Επομένως τα εν λόγω 12 παραστατικά δεν θεωρούνται νέα στοιχεία για να δικαιολογήσουν τον επανέλεγχο από το 2ο ΕΛΚΕ, λόγω της έκθεσης του ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Αντίθετο το 2ο ΕΛΚΕ πρέπει να αποδεχθεί ως αληθή τα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.
Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται δεκαπέντε (15) πίνακες προσωπικού Ε4 της εκδότριας, υπό στοιχεία/5-42018, που αφορούν άτομα προσωπικού. Οι τρεις (3) από τους Πίνακες αυτούς έχουν αναφορά «.....». Τους πίνακες αυτούς τους είχε προσάγει και κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Το προσωπικό αυτό εργαζόταν στον υπό την εξής αιτιολογία, ως αναφέρεται στους Πίνακες: «ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΒΑΣΗΣ (ΜΕ ΑΡΙΘΜΟ) ΤΗΣ ΜΕ ΑΦΜ:....., ΜΕ ΤΗΝ ΜΕ ΑΦΜ:..... Ο ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΣ ΘΑ ΑΠΑΣΧΟΛΕΙΤΑΙ ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΝ

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 22. 1. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, **οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια**, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. ...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι **οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες**, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

...

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 : «1. 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις

λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4987/2022 όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, 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. . 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, 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, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). 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 τούτα 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**).

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 **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*» 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*» και με τις διατάξεις του **άρθρου 23** του **ίδιου κώδικα** 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. **2)** Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύνата να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή, από την από 19-06-2023 Έκθεση Ελέγχου Έρευνας- Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του **Ν.4987/2022 & Ν.4308/2014** της **ΥΕΔΔΕ Αττικής**, καθώς και από τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

σχετικά με την επιχείρηση με ΑΦΜ, η οποία εξέδωσε το 2018 προς την προσφεύγουσα εταιρεία δώδεκα (12) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 533.268,40€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 127.984,37€ προκύπτουν τα εξής:

– Οι συναλλαγές της έγιναν με σκοπό να προσληφθεί προσωπικό, το οποίο στην πραγματικότητα απασχολήθηκε για λογαριασμό άλλων συνεργαζόμενων ιδίων συμφερόντων επιχειρήσεων, το οποίο λάμβανε μισθούς, χωρίς να υπάρχει πιθανότητα είσπραξης των εισφορών από τον ασφαλιστικό φορέα, των φόρων από την Δ.Ο.Υ. και τελικά απώτερος στόχος ήταν να εγκαταλειφτεί αδρανής χωρίς να προβεί σε διακοπή της δραστηριότητας της.

– Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου, διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές που διενεργήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος με τις λήπτριες επιχειρήσεις, αφορούσαν εξοφλήσεις μέρους του συνολικού ποσού οφειλής ώστε να δοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές. Συνεπώς ουδέποτε εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν.

– Δεδομένου ότι η πραγματοποίησε 236 συναλλαγές ποσού 501.724,69 € μέσω των τραπεζικών της λογαριασμών για πληρωμή των μισθών των εργαζομένων, ενώ από τις δηλώσεις Φ.Μ.Υ. εμφανίζεται να απασχολεί τετρακόσια έντεκα (411) άτομα προσωπικό με σύνολο αποδοχών 993.931,49 €, σύνολο κρατήσεων 152.792.56 €, καθαρές αποδοχές 841.138,93€ και φόρο που παρακρατήθηκε ποσού 34.411,07 €, συμπεραίνεται ότι μέρος του μικτού κόστους της μισθοδοσίας των εργαζομένων καταβάλλονταν μεν από την που είχε προβεί στην πρόσληψή τους και τους ασφάλιζε στον ΕΦΚΑ, αλλά δεν καταβάλλονταν οι ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ και οι φόροι στη Δ.Ο.Υ.

– Η επιχείρηση «..... με ΑΦΜ,» πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 30/03/2018, με αντικείμενο εργασιών :

1. άλλες υπηρεσίες εστιατορίου επί συμβάσει
2. μη εξειδικευμένο χονδρικό εμπόριο τροφίμων, ποτών και καπνού
3. άλλες υπηρεσίες διάθεσης ανθρώπινου δυναμικού για ξενοδοχεία και εστιατόρια
4. υπηρεσίες διοργάνωσης ψυχαγωγικών εκδηλώσεων (π.χ. γάμων και συναφών)

Η εκδότρια επιχείρηση δήλωσε ως έδρα μισθωμένο γραφείο επί της οδού στον, επιφάνειας 18,80 €, με μηνιαίο μίσθωμα 100,00 € από την επικαρπώτρια εταιρία με την επωνυμία, με ΑΦΜ, στην οποία δεν υφίσταται από ενάρξεως διότι από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωμένη έδρα της και επιπλέον επιβεβαιώνεται από τον διαχειριστή και μέλος 100% της οντότητας κ. ο οποίος δήλωσε σε υπόμνημά του ότι: «Θα πρέπει να αναφέρω ότι στις 17-2-2020, μετέβην στην οδό, όπου δηλώνεται ως έδρα των ανωτέρω δύο εταιριών, όπου διαπίστωσα ότι οι ανωτέρω δύο εταιρίες είναι παντελώς άγνωστες στη διεύθυνση αυτή.»

Έκτοτε δεν υπέβαλε δήλωση μεταφοράς έδρας ή διακοπής εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS. Επίσης δεν κατέβαλε ποτέ μισθώματα διότι δεν διαπιστώθηκε κάτι τέτοιο από τις κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών.

– Σκοπός της έναρξης της ήταν η δραστηριοποίηση με διάφορα αντικείμενα εργασιών προκειμένου να εκδώσει φορολογικά στοιχεία και στη συνέχεια να τα διαθέσει στις λήπτριες ως εικονικά.

- Η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις κρινόμενες χρήσεις, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς προκύπτει ότι δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, διότι είχε συνολικά αγορές-δαπάνες μόλις ποσού 1.363,06 € μόνο στην χρήση 2018, δεν διέθετε τους χώρους και την διοικητική υποστήριξη ώστε να μπορεί να παράσχει τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε στις λήπτριες επιχειρήσεις και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές, πόσω μάλλον τέτοιου μεγάλου ύψους που τιμολόγησε, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα.
- Υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μέσω διαδικτύου χρεωστικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, χωρίς όμως να καταβάλλει τους φόρους. Οι οφειλές της από το Φ.Π.Α. ανέρχονται στο ποσό των 277.563,23 € Συγκεκριμένα υπέβαλλε δέκα τέσσερις (14) περιοδικές δηλώσεις από 30 μήνα της χρήσης 2018 έως 4ο μήνα της χρήσης 2019 ώστε να επιδείξει συνέπεια, όσον αφορά την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων. Το περιεχόμενο των δηλώσεων ΦΠΑ δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα ως προς το σκέλος τουλάχιστον των φορολογητέων εισροών μιας και εμφανίζει δαπάνες-αγορές στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών ποσού 1.363,06 € ενώ τον 5^ο μήνα 2018 δηλώνει στην περιοδική ΦΠΑ ποσό 80.319,27 €, κατά τρόπο που υποδηλώνει ότι τα δηλούμενα ποσά δεν απεικονίζουν τη συναλλακτική της δραστηριότητα.
- Υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χρεωστικές δηλώσεις ΦΜΥ εμφανίζοντας να απασχολεί τετρακόσια έντεκα (411) άτομα προσωπικό με σύνολο αποδοχών 993.931,49 €, σύνολο κρατήσεων 152.792,56 € καθαρές αποδοχές 841.138,93 και φόρο που παρακρατήθηκε ποσού 34.411,07 € και δεν κατέβαλλε τους αναλογούντες φόρους στη Δ.Ο.Υ. Εμφανίζει οφειλές από δηλώσεις Φ.Μ. Υ. ποσού 34.021,48 €.
- Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ενώ δηλώθηκε ως προμηθευτής (πωλήσεις) για το ποσό των 1.712.132,82 €.
- Από το πληροφοριακό σύστημα VIES προκύπτει ότι η επιχείρηση ουδέποτε πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- Δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ) που εξέδιδε και το προσωπικό που φέρεται να απασχολούσε.
- Με αυτά τα εικονικά τιμολόγια προμήθευσε τις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις, που ήθελαν να λάβουν τέτοια, προκειμένου να μειώσουν τα έσοδά τους, η να παράσχουν υπηρεσίες χρησιμοποιώντας (για διάφορους λόγους) όχι δικά τους τιμολόγια αλλά εκείνα της
- Ο έλεγχος επιχείρησε να διερευνήσει εκτενέστερα τις προαναφερόμενες ανωτέρω συναλλαγές, ωστόσο η ελεγχόμενη απέφυγε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, τα βιβλία και στοιχεία της, δυσχεραίνοντας ως εκ τούτου τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, και επομένως δεν ήταν δυνατή η κατάσχεση αυτών με αποτέλεσμα να καταλογισθεί η σχετική παράβαση για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών αρχείων ή στοιχείων κατόπιν της υπ 'αριθ. /12-2-2021 Πρόσκλησης.
- Από όλη τα προαναφερθέντα συνάγεται ότι η επιχείρηση ΜΟΝ. ΙΚΕ δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό και πρόκειται για επιχείρηση χωρίς δομή πραγματικής οντότητας και πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο.

- Οι συναλλαγές με την έγιναν με σκοπό να προσληφθεί προσωπικό, το οποίο στην πραγματικότητα απασχολήθηκε για λογαριασμό άλλων συνεργαζόμενων (σημ. Α.Φ.Μ.:..... και την προσφεύγουσα ΑΦΜ) το οποίο λαμβάνει μισθούς, χωρίς να υπάρχει πιθανότητα είσπραξης των εισφορών από τον ασφαλιστικό φορέα, των φόρων από την Δ.Ο.Υ. και τελικά απώτερος στόχος είναι η εταιρεία να εγκαταλειφτεί αδρανής χωρίς να προβεί σε διακοπή της δραστηριότητάς της.
- Το γεγονός αυτό, διαπιστώθηκε στον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από κλιμάκιο της φορολογικής αρχής την 21-08-2020 στο «.....».
- Οι λήπτριες επιχειρήσεις ΙΚΕ Α.Φ.Μ.:..... καθώς και η προσφεύγουσα ΑΦΜ είναι συμφερόντων δύο φυσικών προσώπων, του κ. ΑΦΜ και του κ. ΑΦΜ και δραστηριοποιούνται εντός του με το διακριτικό τίτλο «.....», εκ του γεγονότος ο ήταν διαχειριστής της προσφεύγουσας από 28/4/2017 έως 10/4/2019.
- Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου, διαπιστώθηκε ότι οι συναλλαγές που διενεργήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος με την παραπάνω λήπτρια επιχείρηση, αφορούσαν εξοφλήσεις μέρους του συνολικού ποσού οφειλής ώστε να δοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές. Συνεπώς ουδέποτε εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν. Ουσιαστικά κατατίθονταν μόνο τα χρήματα που αφορούσαν τις καθαρές αποδοχές των μισθών των υπαλλήλων.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία στη χρήση 2018 από τον ανωτέρω εκδότη, αφορούν σε **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, αφού ο εκδότης των στοιχείων ήταν πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, καθώς αποδείχθηκε ότι δεν διέθετε αγορές/δαπάνες, ούτε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωνε, δεν διέθετε τους χώρους, την διοικητική υποστήριξη και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή ώστε να έχει τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργεί.

Επειδή σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ. ΚΕ. Αττικής, προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρεία, με ΑΦΜ, είναι εικονική και συστάθηκε έχοντας «εικονικούς» νόμιμους εκπροσώπους που εμφάνιζαν ότι προσλαμβάνουν προσωπικό, το οποίο στην πραγματικότητα απασχολούνταν για λογαριασμό άλλων, συνεργαζόμενων επιχειρήσεων, μεταξύ αυτών και της λήπτριας και ήδη προσφεύγουσας.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ που συντάχθηκε για την εκδότρια εικονικών στοιχείων ΙΚΕ, τα επίδικα φορολογικά στοιχεία συνολικού ποσού 661.252,78 € που κατασχέθηκαν, αφορούσαν την παροχή υπηρεσιών διάθεσης ανθρώπινου δυναμικού από την ΙΚΕ ΑΦΜ προς την προσφεύγουσα, προκειμένου η τελευταία να το διαθέσει στην ξενοδοχειακή επιχείρηση ΑΦΜ για την λειτουργία καταστήματος εστίασης με το διακριτικό τίτλο «.....» εντός του ξενοδοχείου. Η συναλλαγή αυτή προέκυψε κατόπιν του από 01-04-2018 ιδιωτικού συμφωνητικού που συντάχθηκε μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, με ΑΦΜ (προσφεύγουσα) και, με ΑΦΜ, στο κείμενο του οποίου αναφέρεται ότι : «*η πρώτη των συμβαλλομένων «επιχείρηση» σύμφωνα με την από 09-02-18 σύμβαση με την εταιρεία «.....» ΑΦΜ (ΑΡ. ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΤΟΥ taxis/9-2-*

2018) έχει αναλάβει τη λειτουργία των καταστημάτων υγειονομικού ενδιαφέροντος που βρίσκονται στην παραλία του ξενοδοχειακού της καταλύματος στην περιοχή «.....»). Το προσωπικό δηλαδή είχε τυπικά προσληφθεί από την με ΑΦΜ, προκειμένου να εργαστεί για λογαριασμό της προσφεύγουσας, η οποία το χρησιμοποίησε για τη λειτουργία καταστημάτων εστίασης εντός του, με ΑΦΜ

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά εξόφλησης μόνο ενός μέρους των τιμολογίων που έλαβε από την ποσού 293.000,00 € εκ του συνολικού ποσού 661.252,78 €. Για το υπόλοιπο ποσό 368.252,78 € δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου παραστατικά πληρωμής αλλά ούτε από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προέκυψαν σχετικές πιστώσεις. Ουσιαστικά κατατίθονταν μόνο τα χρήματα που αφορούσαν τις καθαρές αποδοχές των μισθών των υπαλλήλων. Η πρακτική αυτή εφαρμόστηκε ώστε να προσδώσει νομιμοφάνεια στις συναλλαγές, αφού εμφανίζονταν να εξοφλούνται τα φορολογικά στοιχεία. Ενισχυτικό δε της εικονικότητας των στοιχείων, όπως άλλωστε, αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε για την εκδότρια ΑΦΜ, αποτελεί το γεγονός ότι τα έσοδα της εκδότριας εταιρείας, η οποία είχε ως έδρα της την ίδια διεύθυνση με την ελεγχόμενη, προέρχονται από παροχή υπηρεσιών διάθεσης ανθρώπινου δυναμικού μόνο προς (5) συγκεκριμένες επιχειρήσεις ιδίων συμφερόντων. Από τις επιχειρήσεις αυτές, οι : 1).....(προσφεύγουσα) και 3)....., λειτουργούσαν στις ίδιες κτιριακές εγκαταστάσεις με την μορφή υποκαταστήματος, εντός του με το διακριτικό τίτλο «.....» στην περιοχή, και είχαν εκτός των δύο (2) (..... Το με το διακριτικό τίτλο «.....» είναι συμφερόντων του κ., με ΑΦΜ και του κ., με ΑΦΜ Τα παραπάνω επιβεβαιώθηκαν και στον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση στις 21-08-2020. Νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας από ενάρξεως 28/04/2017 και έως 10/04/2019 εμφανίζεται ο έχων την πληρεξουσιότητα από τον (πληρεξούσιο/15-06-18) να ενεργεί για λογαριασμό της ΑΦΜ κ. ΑΦΜ Στη συνέχεια και από 10-04-2019 νόμιμος εκπρόσωπος ορίστηκε ο ΑΦΜ

Ο κοινός σκοπός των ανωτέρω ιδίων συμφερόντων επιχειρήσεων, εκτός του να μην πληρωθούν οι εισφορές, ήταν μέσω της λήψης των επίμαχων εικονικών στοιχείων να διευκολυνθεί η λήπτρια και ήδη προσφεύγουσα ώστε να εμφανίζει αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια την μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων έναντι της φορολογικής αρχής και ειδικότερα την αποφυγή καταβολής αντίστοιχου Φ.Π.Α., μέσω του συμφηφισμού του φόρου εισροών, καθώς και της αποφυγής καταβολής του αναλογούντος φόρου εισοδήματος μέσω της μείωσης των καθαρών κερδών της.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έχουν κριθεί τα ακόλουθα:

Με τη **ΣτΕ 116/2013**, 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, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 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 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010),

Με τη 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 [...]

Με τη ΣτΕ 1238/2018, « [...] 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο) [...]

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 οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) **απέδειξαν** ότι η εκδότης επιχείρηση είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών** (ΣτΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.),

Κατά συνέπεια τα δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας **533.268,40€** πλέον ΦΠΑ 24% ποσού **127.984,37€**, έκδοσης της εταιρείας με ΑΦΜ που η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το έτος 2018 ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορ. Έτους 2018 και αφαιρέθηκαν από τις φορολογητέες εισροές του έτους 2018.

Επειδή δεδομένου, δε ότι για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 είχε διενεργηθεί και ολοκληρωθεί προγενέστερα, συγκεκριμένα το έτος 2021 «Μερικός Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ» στην προσφεύγουσα από την τότε αρμόδια προς τούτο Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν της υπ' αριθμ. /16-12-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας, ο υπό κρίση για το χρονικό διάστημα από 1/1/2018 έως 31/12/2018 έλεγχος, περιορίστηκε αποκλειστικά και μόνο στις φορολογικές διαπιστώσεις που εμπεριέχονταν στην έκθεση της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Η από 19-06-2023 Έκθεση Ελέγχου Έρευνας- Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Ν.4987/2022 & Ν.4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των εκθέσεων ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ. ΚΕ. Αττικής αποτέλεσε νέο στοιχείο κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρ.25 ν.4987/2020, εφόσον περιήλθε στο 2^ο ΕΛ. ΚΕ. Αττικής μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ, προήλθε από άλλες φορολογικές αρχές και περιήλθε σε γνώση του 2^{ου} ΕΛ. ΚΕ. Αττικής εντός της πενταετίας από τη λήξη της χρήσης έτους 2018.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 20/03/2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. /25-04-2024 υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμ. /20-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	154.647,84 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	77.323,92 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	231.971,76 €

β) της υπ' αριθμ. /20-03-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	127.984,41 €
---------------	--------------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	60.401,50 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	188.385,91 €

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.