



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/02/2021

Αριθμός απόφασης: 668

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604573
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «», με ΑΦΜ....., που εδρεύει, στη, **κατά: α)** της υπ' αριθ./8.9.2020 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013),
β) της υπ' αριθ./8.9.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013,**γ)** της υπ' αριθμ./08.09.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση τους, καθώς και τις από 08.09.2020 οικείες εκθέσεις, μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου ΦΠΑ. άρθρο 55 παρ. 2 ν. 4174/2013 και άρθρου 79 ν. 4472/2017 της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας .

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

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

Επί της από 23.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./08.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 433.722,40 ευρώ πλέον πρόστιμο ποσού 470.155,08 ευρώ (άρθρο 72 παρ. 17 Κ.Φ.Δ. επιεικέστερη κύρωση σε σχέση με τον πρόσθετο φόρο ανακρίβειας του άρθρου 1 του ν.2523/1997), ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 903.877,48 ευρώ.**

β) Με την υπ' αριθ./08.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. ποσού 384.410,06 ευρώ πλέον πρόστιμο ποσού 416.700,51 ευρώ (άρθρο 49 παρ. 1 Ν. 4509/2017. επιεικέστερη κύρωση σε σχέση με τον πρόσθετο φόρο ανακρίβειας του άρθρου 1 του ν.2523/1997), ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 801.110,57 ευρώ.**

γ) Με την υπ' αριθ./08.09.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο, γιατί **έλαβε** εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.), σαράντα τέσσερα (44) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια) με τα οποία διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 περ. β' και 3 του άρθρου 32 του ΦΠΑ (Ν. 2859/2000)

συνολικής καθαρής αξίας .669.831,08 ευρώ, πλέον **Φ.Π.Α.(23%)** αξίας **384.061,14 ευρώ**, ήτοι **συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 192.030,57 ευρώ** ($384.061,14 \times 50\%$).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία τηρούσε μηχανογραφικά, διπλογραφικά βιβλία (Γ' Κατηγορίας), με κύρια δραστηριότητα, Χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού και για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της διέθετε την έδρα της και ένα (1) υποκατάστημα επί της οδού

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/25-01-2017 έγγραφο της Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία διαβίβασε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας το υπ. αριθ. πρωτ./2014 έγγραφο της Αρχής του Ν. 3691/2008, προκειμένου να διενεργηθεί έρευνα στην προσφεύγουσα εταιρεία «.....» (πρώην επωνυμία «.....»), καθώς διαπιστώθηκαν καταθέσεις μεγάλων ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η προσφεύγουσα στην Τράπεζα, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τα οποία δεν συνάδουν με τις υποβληθείσες δηλώσεις της.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, (ως η από 08.09.2020 έκθεση έλεγχου Φ.Ε.) ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση την διαχ/κή περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 διενήργησε, **δαπάνες** επεξεργασίας-φασόν (**έλαβε φορολογικά στοιχεία-Τ.Π.Υ.**), **συνολικής καθαρής αξίας 1.669.831,08 ευρώ** (πλέον ΦΠΑ 384.061,15 ευρώ) από δύο(2) προμηθευτές της και συγκεκριμένα από τους: **α)**με ΑΦΜ, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και **β)** με ΑΦΜαρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά. Ο έλεγχος έκρινε τις εν λόγω συναλλαγές της προσφεύγουσας με τους δύο προμηθευτές της, εικονικές στο σύνολο τους καθώς διαπίστωσε ότι οι προμηθευτές της δεν είχαν την δυνατότητα και την υλικοτεχνική υποδομή να παρέχουν υπηρεσίες επεξεργασίας - φασόν στις αξίες που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.), καθώς δεν πραγματοποίησαν αγορές πρώτων ή βοηθητικών υλών, ετοιμών ενδυμάτων, δεν διέθεταν τον απαιτούμενο μηχανολογικό εξοπλισμό, δεν είχαν στην κατοχή τους μεταφορικά μέσα, δεν απασχόλησαν προσωπικό, ο δε χώρος της επαγγελματικής έδρας του προμηθευτή με ΑΦΜ, παρέμεινε κλειστός από το έτος 2010.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλόμενων (ΙΓ' Αθηνών και Ε' Πειραιά) οι ανωτέρω δυο (2) προμηθευτές της προσφεύγουσας ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτες εταιρείες. Περαιτέρω η εξόφληση (τμηματική ή ολική) των Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 2.053.892,23 ευρώ (σελ. 11 έκθεσης) που έλαβε η προσφεύγουσα από τους δυο(2) προμηθευτές, δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 10 του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ).

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πωλούσε (εξέδιδε τιμολόγια) προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών. Οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την ανωτέρω εταιρεία κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο τους καθώς η προσφεύγουσα δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερομένων πωλήσεων, αφού διαπιστώθηκε (κατόπιν ταυτοποίησης) ότι τα πωλούμενα είδη της προσφεύγουσας αφορούσαν τα προϊόντα των συναλλακτικά ανύπαρκτων προμηθευτριών

ατομικών επιχειρήσεων «.....με ΑΦΜ» και «..... με ΑΦΜ».

Σύμφωνα, με το υπ. αρ.πρωτ. ΕΜΠ/25-01-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, με το οποίο διαβιβάστηκε το υπ.αρ. πρωτ./2014 έγγραφο της Αρχής του ν.3691/2008, διαπιστώθηκε ότι «.. από έρευνα που διενέργησαν στην εταιρεία «.....» διαπιστώθηκε ότι στον υπ.αρ. λογαριασμό που τηρεί στην πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις οι οποίες ανήλθαν περίπου στο συνολικό ποσό του 1.300.000,00 ευρώ. Τα ανωτέρω κεφάλαια μεταφέρονταν άμεσα μετά από έκαστη κατάθεση στον υπ.αριθ. λογαριασμό όψεως τρίτου νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....με ΑΦΜ Ακολουθώντας τα κεφάλαια αυτά αναλαμβάνονταν άμεσα την ίδια ημέρα και ώρα, σε μετρητά από την κα, νόμιμη εκπρόσωπο της προσφεύγουσας (.....ΕΕ).....».

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, για την παράβαση της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, επέβαλε στην προσφεύγουσα τα πρόστιμα και εξέδωσε την υπ' αριθ./23-12-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 χρήσης 01.01.2013-31.12.2013. Κατά της πράξης αυτής η προσφεύγουσα κατέθεσε τη με αριθμό/23.01.2020 ενδικοφανή προσφυγή για την οποία η υπηρεσία μας εξέδωσε την με αριθμό 1534/21.07.2020 απόφαση.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθόσον οι ενέργειες του έλεγχου δεν καλύπτονταν στο σύνολο τους από τις εκδοθείσες εντολές έλεγχου.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθόσον δεν γνωστοποιήθηκε στην εταιρεία η κατ' άρθρο 72 παρ. 18 του ΚΦΔ δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.
3. Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, καθόσον οι συναλλαγές της εταιρείας με τους εκδότες και τη λήπτρια των επίμαχων τιμολογίων ήταν στο σύνολο τους πραγματικές.
4. Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καθόσον η Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης δεν απέδειξε την εικονικότητα.
5. Πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα δήθεν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια, καθόσον η εταιρεία ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν νομότυπα και οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

6. Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά, η εταιρεία δικαιούται να εκπέσει τον Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων από τον Φ.Π.Α. εκρών καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν νομότυπα και οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

1. Ως προς τον ισχυρισμό (1^{ος} και 2^{ος}) της προσφεύγουσας περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς, όπως ισχυρίζεται, οι ενέργειες του έλεγχου δεν καλύπτονταν στο σύνολο τους από τις εκδοθείσες εντολές έλεγχου και ότι δεν γνωστοποιήθηκε στην εταιρεία η κατ' άρθρο 72 παρ. 18 του ΚΦΔ δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

Επειδή, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας εκδόθηκε η υπ. αρ./17-08-2017 εντολή (αρχική) διενέργειας μερικού επιτόπιου έλεγχου της προσφεύγουσας, για τις χρήσεις 2012 και 2013, με διάρκεια έλεγχου έως 31/12/2017. Στην συνέχεια, η ανωτέρω εντολή έλεγχου παρατάθηκε αρχικά για ένα έτος μέχρι 31/12/2018 και στην συνέχεια για έξι μήνες μέχρι 30/06/2019 όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 25 ν. 4174/2013, λόγω της δυσκολίας του ελέγχου καθώς αφορούσε στην φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές και στην ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Συνεπεία της ανωτέρω εντολής εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η υπ. αρ. πρωτ./29-08-2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν από την ελεγχόμενη κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2013 καθώς και η υπ.αρ./12-04-2018 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 με την οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάλεσε την προσφεύγουσα να θέσει στην διάθεση του έλεγχου τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα παραστατικά των εγγραφών στα βιβλία που τηρήθηκαν για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013.

Στην συνέχεια λόγω της παρέλευσης της διάρκειας έλεγχου, εκδόθηκε από το ελεγχόμενο η υπ. αριθ./21-11-2019 εντολή μερικού έλεγχου.

Στην ανωτέρω εντολή έλεγχου, διευκρινίζεται ότι αφορά τα οικονομικά έτη 2013 και 2014,ωστοσο ο έλεγχος του οικονομικού έτους 2013 ολοκληρώθηκε την 18/12/2018 (βάσει της αρχικής εντολής και πριν την αντικατάστασή της) και με την παρούσα διενεργείται ο έλεγχος του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013).

Οι ανωτέρω εντολές έλεγχου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με την ένδειξη « Με εντολή Διοικητή» σύμφωνα με τις εξουσιοδοτικές διατάξεις του ν. 4174/2013(ΚΦΔ).

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας): *«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».*

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 και το έγγραφο με αριθμ.

πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι της κοινοποιήθηκαν οι υπ. αρ./30.10.2019 και/07.11.2019 προσκλήσεις του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 οι οποίες επικαλούνται την υπ. αρ./17-08-2017 εντολή έλεγχου η οποία είχε λήξει και ότι κατά τον χρόνο ανταπόκρισης της εταιρείας στις ανωτέρω προσκλήσεις, ήτοι στις 12.11.2019 δεν υπήρχε εντολή έλεγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα όσον αφορά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, επικαλείται την ΠΟΛ 1073/2018, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες ως προς την κοινοποίηση των εντολών έλεγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 ν.4512/2018 αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18,19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 και με την οποία, διευκρινίζονται τα εξής:

«Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.....

Β. Κοινοποίηση εκκρεμών εντολών ελέγχου που έχουν ήδη εκδοθεί

Οι υφιστάμενες εκκρεμείς εντολές φορολογικού ελέγχου, εφόσον αυτές δεν έχουν κοινοποιηθεί ή δεν έχει κοινοποιηθεί η πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. στο πλαίσιο των εντολών αυτών, κοινοποιούνται άμεσα και σε κάθε περίπτωση εντός δεκαπέντε (15) εργασίμων ημερών από την έκδοση της παρούσας, λαμβάνοντας υπόψη, κατά περίπτωση, τα παραπάνω.»

Επειδή ο παρών έλεγχος που αφορά την κρινόμενη χρήση 01.01.2013-31.12.2013 (οικ. 2014) είχε αρχίσει ήδη από το έτος 2017 βάσει της υπ.αρ./17-08-2017 αρχικής εντολής έλεγχου,

και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. είχε κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα τις υπ. αρ. πρωτ. /29-08-2017 και /12-04-2018 προσκλήσεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013, καθώς και την υπ.αρ. /02-05-2018 Γνωστοποίηση υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού για τις φορολογίες και τις χρήσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή έλεγχου, συνεπώς, η προσφεύγουσα γνώριζε ότι ελέγχεται και είχε λάβει γνώση ότι είχε την δυνατότητα τροποποιητικών δηλώσεων για τις φορολογίες και για τα έτη που ελέγχεται. Η έκδοση της υπ. αρ. /21-11-2019 εντολής έλεγχου, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, και προστίμου ΦΠΑ, έγινε σε αντικατάσταση της υπ. αρ. /07-08-2017 αρχικής εντολής έλεγχου.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ κοινοποίησε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας στις 09-07-2020 το με αριθμ. /07-07-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου μαζί με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων και προστίμου και η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ. /29-07-2020 υπόμνημα απόψεων επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Έλεγχου.

Επειδή η Πολ 1073/2018 αναφέρεται στην κοινοποίηση της εντολής έλεγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., (που αναφέρει και την εντολή ελέγχου) όπως εν προκειμένω έλαβε χώρα με την κοινοποίηση δύο προσκλήσεων του άρθ. 14 του ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός (1^{ος} και 2^{ος}) της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έναρξης του ελέγχου πριν την έκδοση της σχετικής εντολής, και περί παράβασης νόμου στην προδικασία του φορολογικού ελέγχου και εντευθεν παραβίαση των δικαιωμάτων της προσφεύγουσας, **απορρίπτεται** ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό (3^{ος} και 4^{ος}) της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης ουσιαστικής εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών, καθόσον **οι συναλλαγές της εταιρείας με τους εκδότες και τη λήπτρια των επίμαχων τιμολογίων** ήταν στο σύνολο τους πραγματικές και ότι η Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης δεν απέδειξε την εικονικότητα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 10 Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

« 6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. »

7. Στα εκδιδόμενα από τις τράπεζες και λοιπά πιστωτικά ιδρύματα, παραστατικά στοιχεία πάσης φύσεως εισπράξεων ή πληρωμών μετρητοίς για συναλλαγές φυσικών ή νομικών προσώπων ή κοινοπραγιών ποσού άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ αναγράφεται και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του συναλλασσομένου. Σε περίπτωση αλλοδαπού φυσικού προσώπου αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου ή ταυτότητας.

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

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.

Επειδή, με την Πολ.1055/2016: :Εξόφληση τιμολογίων προμηθειών & πιστωτών από τρίτους. Εφαρμογή διαταξ.περ.β αρθ.23 του Ν.4172/13 ορίζεται ότι:

« 2. Με την ΠΟΛ. 1216/1-10-2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).»

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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

..... 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, διενεργήθηκε έλεγχος στους δυο (2) προμηθευτές της προσφεύγουσας, ήτοι τον με ΑΦΜκαι στον με ΑΦΜ(φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα), από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά και ΙΓ΄ Αθηνών, αντίστοιχα, και κρίθηκε ότι οι ανωτέρω δυο (2) ατομικές επιχειρήσεις (εκδότες) δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να παρέχουν υπηρεσίες επεξεργασίας – φασόν (για ενδύματα) προς την προσφεύγουσα, καθώς δεν πραγματοποίησαν αγορές πρώτων ή βοηθητικών υλών για την κατασκευή ενδυμάτων, δεν πραγματοποίησαν αγορές εμπορευμάτων (ετοιμών ενδυμάτων) όπως πρόέκυψε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, δεν απασχόλησαν προσωπικό, δεν διέθεταν την κατάλληλη τεχνική υποδομή (μηχανήματα έργου) που να υποδηλώνουν την δυνατότητα κατασκευής η επεξεργασίας ενδυμάτων, δεν είχαν στην κατοχή τους μεταφορικά μέσα, ο δε χώρος της επαγγελματικής έδρας του προμηθευτή με ΑΦΜ, παρέμεινε κλειστός από το έτος 2010. Ως εκ τούτου, δεν αποδεικνύεται ότι οι δυο (2) ατομικές επιχειρήσεις (προμηθευτές της προσφεύγουσας) ήταν συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα και ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αναφέρονται στα τιμολόγια που εξέδωσαν και έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία.

Ο έλεγχος των αρμοδίων Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά και ΙΓ΄ Αθηνών συνέταξε τις Εκθέσεις Μερικού Έλεγχου ΚΦΑΣ, τις οποίες απέστειλε στην αρμόδια της προσφεύγουσας Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, με τα αρ. πρωτ. /21-10-2019 και αρ. πρωτ. /14-11-2019 Δελτία πληροφοριών.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, διενέργησε έλεγχο στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας και διαπίστωσε ότι την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 είχε λάβει (σελ. 12-14 έκθεσης έλεγχου φόρου εισοδήματος) από τους δυο (2) ανωτέρω προμηθευτές τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών (αφορά σε επεξεργασία-φασόν-ραφά και επιδιόρθωση ενδυμάτων), συνολικής καθαρής αξίας 1.669.831,08 ευρώ πλέον ΦΠΑ(23%) αξίας 384.061,14 ευρώ (η συνολική αξία του κάθε τιμολογίου είναι μεγαλύτερη των 3.000,00 ευρώ). Η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στα βιβλία της την καθαρή αξία των ανωτέρω τιμολογίων στον λογαριασμό εξόδων (Ε.Γ.Λ.Σ. 61.03.023) Επεξεργασίες Φασόν 23%.

Από τον έλεγχο (οικονομική κατάσταση Ε3 της προσφεύγουσας) διαπιστώθηκε ότι το κόστος των α΄ και β΄ υλών οι οποίες δέχτηκαν την επεξεργασία (από τους δυο προμηθευτές) ανήλθαν μόλις στο ποσόν των 185.595,71 ευρώ (σελ.15 έκθεσης Φ.Ε.). Επίσης, η προσφεύγουσα στην ελεγχόμενη χρήση 2013, εμφάνιζε στα βιβλία της, ότι οι αγορές εμπορευμάτων (έτοιμα ενδύματα-εμπορικός κλάδος) ανήλθαν μόλις σε ποσό 400,53 ευρώ.

Ο έλεγχος, προέβη σε έλεγχο των ποσοτήτων των ειδών που αναγράφονται στα τιμολόγια εκδόσεως των δυο προμηθευτών και διαπιστώθηκε ότι στην συνέχεια η προσφεύγουσα πωλούσε τα είδη αυτά (εξέδιδε τιμολόγια) στην εταιρεία με την επωνυμία «» με ΑΦΜ

Επειδή, ο έλεγχος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, δεν αναγνώρισε για έκπτωση, την δαπάνη για την επεξεργασία ενδυμάτων ύψους 1.669.831,08 ευρώ των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα από τους δυο (2) ανωτέρω προμηθευτές και είχε καταχωρήσει στα βιβλία της, από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 2238/294 και σύμφωνα με την Α.Υ.Ο Πολ. 1029/17-02-2006 με την οποία καθορίστηκαν οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχτεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική, Σ.Τ.Ε. 1823/1994, Σ.Τ.Ε 141/1993). Ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της χρήσης 2013 προσθέτοντας το ανωτέρω ποσόν δαπάνης, ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα αποτελέσματα της χρήσης, καθώς επίσης δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 384.061,14 ευρώ (ν.2859/2000) από τον ΦΠΑ Εκρών της χρήσης και επέβαλλε το πρόστιμο ΦΠΑ(άρθρο 55 παρ. 2 ν.4174/2013 και άρθρου 79 ν.4472/2017).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές με τις δυο (2) ανωτέρω ατομικές επιχειρήσεις (προμηθευτές) ήταν στο σύνολο τους πραγματικές και ότι η Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης δεν απέδειξε την εικονικότητα.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, μεταξύ άλλων, προσκομίζει (σχετ. 6), τα ιδιωτικά συμφωνητικά παροχής φασόν που υπέγραψε ως εργοδότης με τις δυο (2) ατομικές επιχειρήσεις (εργολάβοι),και και ορίζονται οι όροι της συναλλαγής (το αντικείμενο, η εκτέλεση, η διάρκεια, η παραλαβή των παραδοτέων, η αμοιβή του εργολάβου κλπ) τα οποία συμφωνητικά, όμως δεν έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, σχετικά με τον τρόπο πληρωμής των Τ.Π.Υ. που έλαβε από τους δύο (2) ανωτέρω προμηθευτές της, μεταξύ άλλων προσκομίζει, αναλυτικό καθολικό γραμματίων πληρωτέων (σχετ. 1^Α), φωτοτυπίες συναλλαγματικών που αποδέχτηκε η προσφεύγουσα, και πληρωμή εις διαταγή των δύο (2) ανωτέρω προμηθευτών της, στις οποίες δεν αναφέρεται ο τίτλος και η διεύθυνση καταστήματος της τράπεζας στο οποίο θα εξοφλούνταν οι συναλλαγματικές. Επίσης προσκομίζει, τις αποδείξεις είσπραξης και πληρωμής για την εξόφληση των συναλλαγματικών των δυο (2) προμηθευτών. Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει, κάποιο τραπεζικό έγγραφο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι η εξόφληση των συναλλαγματικών έγινε μέσω τραπεζής.

Επιπλέον αναφέρουμε ότι, από την αξία των τιμολογίων και συγκεκριμένα **ποσό ύψους 1.380.002,22 ευρώ** (207.163,55 ευρώ και 1.172.838,67 ευρώ) και των δυο (2) προμηθευτών την 31/12/2013, **έμεινε ανεξόφλητο**, σύμφωνα με την από 23-12-2019 έκθεση έλέγχου επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. Ν.4337/2015, της ίδιας φορολογικής αρχής, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αρ./23-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου και κατά της οποίας ασκήθηκε η υπ' αρ./23-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η πληρωμή (εξόφληση) των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από τους δύο (2) προμηθευτές της, συνολικής αξίας 2.053.892,23 ευρώ, δεν πραγματοποιήθηκε (με

τραπεζικό μέσο πληρωμής) όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 10 του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ).

Επειδή, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι οι δυο (2) προμηθευτές της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, ενώ από τα στοιχεία που επικαλείται και προσκομίζει η προσφεύγουσα, δεν αποδεικνύεται ότι η εξόφληση των ληφθέντων Τ.Π.Υ. έγινε όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 10 του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές είναι στο σύνολο τους πραγματικές και ότι η Φορολογική Αρχή η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, όπως ισχυρίζεται, δεν απέδειξε την εικονικότητα, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος και αναπτόδικοτος.

3.Ως προς τον ισχυρισμό (5^{ος} και 6^{ος}) της προσφεύγουσας, ότι πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα δήθεν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια, ότι η εταιρεία δικαιούται να εκπέσει τον Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων από τον Φ.Π.Α. εκροών, καθόσον, όπως ισχυρίζεται η εταιρεία ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν νομότυπα και οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.:

«.....23., κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, προσήκει αρνητική απάντηση, αφενός μεν διότι είναι αυτονόητο ότι δεν νοείται καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη, όταν λαμβάνει φορολογικό στοιχείο, στο οποίο έχει καταγραφεί διαφορετικός χαρακτηρισμός της γενόμενης συναλλαγής, αφετέρου δε διότι η, αντί άλλης, εμφανιζόμενη στο φορολογικό στοιχείο συναλλαγή δεν είναι πραγματική, άρα είναι εικονική, με αυτονόητη συνέπεια να μην πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις προς έκπτωση του ΦΠΑ, κατά τα ως άνω αναπτυσσόμενα και τα συναφώς κριθέντα από τη νομολογία (πρβλ. ΣτΕ 124, 2963/2013, 495/2009, 465/2008). Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣτΕ 4033/1999, ΟΛΝΣΚ 28/2015, ΝΣΚ 572/2011).

24. Σημειωτέον εν προκειμένω, ότι επί συναφών ερωτημάτων της διοικήσεως, τα οποία αφορούσαν έκπτωση δαπανών από το εισόδημα κατ' [άρθρο 31 του Ν. 2238/1994](#) και [22 του Ν. 4172/2013](#) , έγιναν δεκτά τα εξής: (α) Με την υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήματος), ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, **ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου,».**

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις **ΠΟΛ. 1210/2013 & 1249/2013**, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών, που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολογίων.

Στην προκειμένη περίπτωση, όσον αφορά στην εξόφληση των τιμολογίων δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις ανωτέρω ΠΟΛ.

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο (Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας) η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται, στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ο ισχυρισμός της περί λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορρίπτεται ως αναπόδεδεικτος.

Επειδή εξάλλου σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** 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.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 23.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την **επικύρωση: α)** της υπ' αριθ. /8.9.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013), **β)** της υπ' αριθ. /8.9.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **γ)** της υπ' αριθμ. /08.09.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

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

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2013 – 31.12.2013

Φόρος Εισοδήματος

Συν. Ποσόν 903.877,48 ευρώ.

Φ.Π.Α.

Συν. Ποσόν 801.110,57 ευρώ.

Πρόστιμο Άρθρο 55 Ν.4174/2013

Συν. Ποσόν 192.030,57 ευρώ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ 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.