



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10/12//2021

Αριθμός απόφασης: 3552

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **12-07-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ**, με έδρα στα Γρεβενά, επί της οδού - Τ.Κ 51100, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά :
α) της με αρ. **/28-06-2021**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.,

φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και β) της με αρ. **/28-06-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **12-07-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. **/28-06-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 12.895,29 €, πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 6.447,64 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 19.342,93 €.

Με την με αρ. **/28-06-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 49.010,00 €, πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 24.505,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 73.515,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 28/06/2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας και Φ.Π.Α., για το φορολογικό έτος 2017 , δυνάμει της με αριθμ. **/30-08-2021** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης. Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. ΕΞ 2019 πληροφοριακό δελτίο της επιχειρησιακής διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο, κατόπιν αιτήματος της Ευρωπαϊκής Υπηρεσίας καταπολέμησης της απάτης (Ο.Λ.Α.Φ), διενεργήθηκε έλεγχος σε επιχειρήσεις της Περιφέρειας Θεσσαλίας, από τον οποίο διαπιστώθηκε η έκδοση πλήθους εικονικών / πλαστών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.» προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την εταιρεία «..... **ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ**, ελεγκτικής αρμοδιότητας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κοζάνης. Ακολούθως η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία αφού έλαβε υπόψη

της, το πληροφοριακό δελτίο της επιχειρησιακής διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, την από 06/04/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, την επεξεργασία κατασχεθέντων και τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, τα αποθέματα των αγαθών, τον τρόπο μεταφοράς των αγαθών και την εξόφληση των συναλλαγών, έκρινε τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ε.Π.Ε.», τα οποία καταχωρίστηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας και συμπεριλήφθηκαν στις δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, εικονικά στο σύνολό τους.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /12-07-2021 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι από το σύνολο των προσκομισθέντων στον έλεγχο στοιχείων (συμφωνητικά, τηρούμενα βιβλία), αλλά και από τον τρόπο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «.....», με τη χρήση επιταγών, δεν προκύπτει εικονικότητα των συναλλαγών.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 66 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι :
«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,.....[...]. 3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση..... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση

τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ..... Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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, με τις διατάξεις της παρ. 5 και της παρ. 7 του άρθρου 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.»

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει 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 να 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 να αποδείξει την αλήθεια της

συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Υπό το ίδιο σκεπτικό εκδόθηκε και η με αριθμ. 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

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

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης

φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία αφού έλαβε υπόψη της, το πληροφοριακό δελτίο της επιχειρησιακής διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, την από 06/04/2020 έκθεση μερικού ελέγχου των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, την επεξεργασία κατασχεθέντων και τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, κατέληξε ότι οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.» , ήταν εικονικές. Ειδικότερα :

α) Βάσει της από 06/04/2020 έκθεσης ελέγχου των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, οι πωλήσεις της αντισυμβαλλόμενης «..... Ε.Π.Ε.» ήταν εικονικές για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, καθώς δεν είχε πραγματοποιήσει ανάλογες αγορές και δαπάνες, χρησιμοποιούσε εγκαταστάσεις άγνωστες στις φορολογικές αρχές και υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. με ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα, κατά τρόπο ώστε να μην προκύπτει φόρος για καταβολή, ενώ για ορισμένες χρήσεις δεν υπέβαλε δηλώσεις. Παράλληλα, εκτός του νομίμου διαχειριστή, ο εν τοις πράγμασι συνδιαχειριστής και συνιδιοκτήτης είναι ο ΤΟΥ με ΑΦΜ, ο οποίος είχε σημαντικό ιστορικό φορολογικών και τελωνειακών παραβάσεων και ενεργούσε για λογαριασμό της εκδότριας εταιρείας σχεδόν για το σύνολο των συναλλαγών της. Επιπλέον δεν γνωστοποίησε στις φορολογικές αρχές τις απαραίτητες πληροφορίες για τη δραστηριότητά της, έχει αναχωρήσει από τη δηλούμενη έδρα από το 2011, ενώ μισθώνει ακίνητα για τα οποία δεν προκύπτει η χρήση τους και οι συναλλακτικές δραστηριότητες που διενεργούνται σε αυτά. Επίσης δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση δεν είναι υπαρκτό φορολογικώς πρόσωπο, ενώ το σύνολο των πελατών της είναι ιδιώτες και όχι το Δημόσιο.

β) Οι προσκομιζόμενες με το υπόμνημα της προσφεύγουσας αποδείξεις πληρωμής, ήτοι, η με αριθ. /06-12-2017 συνολικού ποσού 29.835,00 €, η με αριθ. /11-12-2017 συνολικού ποσού 38.360,00 €, η με αριθ. /18-12-2017 συνολικού ποσού 33.708,00 € και η με αριθ. /28-12-2017 συνολικού ποσού 52.657,00 €, δεν ήταν καταχωρημένες στα βιβλία της επιχείρησης, αλλά

ούτε εμφανίζονται στο αναλυτικό καθολικό της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, αλλά και της επόμενης φορολογικής περιόδου.

Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.» ήταν ανύπαρκτες στο σύνολό τους και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εικονικά και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης αυτών από τα ακαθάριστα έσοδά της. Επειδή, περαιτέρω, από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα, δε διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη σε αυτά των μη αναγνωρισθέντων δαπανών.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσπαθεί να αποδομήσει τα αποτελέσματα του ελέγχου, υποστηρίζοντας ότι υπάρχουν επιταγές ύψους 55.000,00 €, οι οποίες πληρώθηκαν κανονικά και όχι μέσω ανακύκλωσης χρημάτων, ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, πλην της απλής αναφοράς του στο δικόγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν τεκμηριώνεται με συγκεκριμένα στοιχεία, ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **12-07-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Επί της υπ' αρ. /28-06-2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.503.902,03	2.503.902,03	2.503.902,03	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.914.998,46	1.745.998,46	1.745.998,46	169.000,00
Φόρος εκροών	600.936,49	600.936,49	600.936,49	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	628.601,20	588.041,20	588.041,20	40.560,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		12.895,29	12.895,29	12.895,29
Πιστωτικό υπόλοιπο	27.664,71			
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν. 4174/2013		6.447,64	6.447,64	6.447,64

Σύνολο φόρου για καταβολή		19.342,93	19.342,93	19.342,93
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	27.664,71			27.664,71

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

Β. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά Απόφασης - Δήλωσης
Φορολογητέα κέρδη	118.634,11	287.634,11	287.634,11	169.000,00
Πιστωτικό ποσό φόρου	55.927,13	6.917,13	6.917,13	49.010,00
Χρεωστικό ποσό φόρου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.400,00	1.400,00	1.400,00	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		24.505,00	24.505,00	24.505,00
Ποσό φόρου που επιστράφηκε	54.527,13	54.527,13	54.527,13	
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		73.515,00	73.515,00	73.515,00

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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.