



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10 /11/2022

Αριθμός απόφασης: 3601

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604582

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1078/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17.6.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα στο, κατά

-Της υπ' αριθμ. /**2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

-Της υπ' αριθμ. /**2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17.6.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προβαλλόμενης πράξης έγινε στις 20-05-2022, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Β. Με την υπ' αρ. /2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν οι από 14-02-2022 εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα έλαβε κατά τα έτη 2019 και 2020 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα α) δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.496.665,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 359.199,60 €, στη χρήση 2019 και δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.204.185,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 289.004,40 €, στη χρήση 2020, από την του Α.Φ.Μ., β) τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 313.520,00 €, πλέον Φ.Π.Α 75.244,80 €, για το έτος 2020 από τον Α.Φ.Μ. και γ) τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 295.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α 70.800,00, για το έτος 2019 από την «.....». Α.Φ.Μ.

Αρχικά συντάχτηκε και επιδόθηκε (με θυροκόλληση) νόμιμα στις 20-04-2022, το υπ. αριθ. /2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 16-05-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω Πράξεις:

-Την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2019 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 429.999,60€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 277.779,74€, ήτοι συνολικού ποσού 707.779,34€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου (εικονικά φορολογικά στοιχεία) ύψους 1.791.665,00€.

-Την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/12/2020 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 364.249,20€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) ποσού 203.396,75€, ήτοι συνολικού ποσού 567.645,95€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από την προσθήκη ως λογιστικών διαφορών (εικονικά φορολογικά στοιχεία) ύψους 1.517.705,00€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

-Μη τήρηση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας παράνομη απώλεια δικαιώματος υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων.

-Παράνομη μη τήρηση του σταδίου της προηγούμενης ακρόασης.

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 30 παρ. 1 και του άρθρου 32 παρ. 1 του ΦΠΑ αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης φόρου.

-Η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών εδράζεται αποκλειστικά στη φορολογική εικόνα των εκδοτριών επιχειρήσεων χωρίς να έχει γίνει φορολογικός έλεγχος από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Δεν έχει αξιολογηθεί από τη Φορολογική Αρχή το κύριο αντικείμενο απόδειξης ήτοι το ίδιο το έργο. Ακόμη και εάν οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν με τους φερόμενους ως εκδότες, προκύπτει η καλή πίστη της προσφεύγουσας. Μη νόμιμη επιβολή ΦΠΑ.

-Σύμφωνα με την από 11.5.2021 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για τα έτη 2017-2018, και όπως προκύπτει από τις σελ. 30-31 της εν λόγω έκθεσης δεν διαπιστώθηκε εικονικότητα των συναλλαγών της προσφεύγουσας και έχουν προσκομιστεί στον έλεγχο όλα τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία.

-Παραβίαση αρχής δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

-Εσφαλμένη πρόσθεση λογιστικών διαφορών.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του αρθ.66 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: 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.... 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 εταιρεία, 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα

όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10- 2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

Επειδή, την 29/03/2022 συντάχθηκε η Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2022, της Δ.Ο.Υ. Η παραπάνω μαζί με φωτοτυπία της Εντολής Ελέγχου απεστάλη στην προσφεύγουσα επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ.
..... Τ.Κ., με συστημένη επιστολή (Αριθμός Συστημένης RE.....GR).

Την 17/5/2022, ήτοι μετά από ένα και ήμισυ μήνα, η εν λόγω επιστολή ΕΠΕΣΤΡΑΦΗ από τα ΕΛ.ΤΑ. στην Δ.Ο.Υ., ως 'ΑΖΗΤΗΤΟ' από την παραλήπτρια της, γεγονός που σημαίνει ότι ενημερώθηκε η επιχείρηση για το συστημένο έγγραφο που είχε αποσταλεί, πλην όμως δεν προσήλθε στο ταχυδρομείο για να παραλάβει το προς επίδοση έγγραφο. Την 18/5/2022 η Δ.Ο.Υ., απέστειλε ηλεκτρονικά στο mail της επιχείρησης τα παραπάνω έγγραφα.

Στο μεταξύ την 15/04/2022 και αφού ολοκληρώθηκε ο έλεγχος, συντάχθηκε το υπ' αριθμόν/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του Ν.4308/2014 και του άρθρου 28 παρ. 3 του Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) και οι με αριθμούς/1 και/2 Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος των φορολογικών ετών 2019 και 2020. Τα παραπάνω **ΕΠΙΔΟΘΗΚΑΝ ΝΟΜΙΜΑ** στην προσφεύγουσα δια **ΘΥΡΟΚΟΛΜΗΣΕΩΣ** την 20/04/2022 στην έδρα της επιχείρησης Τ.Κ., από τον Δικαστικό Επιμελητή του Εφετείου ο οποίος και συνέταξε τις με αριθμούς και/2022 Εκθέσεις Επίδοσης.

Παρελθούσης της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών με την επιχείρηση να μην ανταποκρίνεται στο να υποβάλλει τις απόψεις της, την 16/05/2022 ο έλεγχος συνέταξε την με ID/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Ν.4172/2013 και 3 του Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) καθώς και τις με αριθμούς και/2022 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος των φορολογικών ετών 2019 και 2020. Τα παραπάνω **ΕΠΙΔΟΘΗΚΑΝ ΝΟΜΙΜΑ** στην προσφεύγουσα δια **ΘΥΡΟΚΟΛΜΗΣΕΩΣ** την 20/05/2022 στην έδρα της επιχείρησης Τ.Κ., από την Δικαστική Επιμελήτρια του Εφετείου η οποία και συνέταξε τις με αριθμούς και/2022 Εκθέσεις Επίδοσης.

Στη συνέχεια η επιχείρηση την 31/05/2022 δια του πληρεξουσίου δικηγόρου της υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ., αίτηση η οποία πήρε αριθμό πρωτοκόλλου ζητώντας να της επιδοθούν τα ανωτέρω έγγραφα τα οποία της είχαν επιδοθεί, **ΙΣΧΥΡΙΖΟΜΕΝΗ ότι δεν τα παράλαβε**. Η Δ.Ο.Υ., απάντησε ως εξής:

"Σε απάντηση της, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου/2022 αίτησης που υποβάλλατε, δια του πληρεξουσίου δικηγόρου, **η Δ.Ο.Υ. σας χορηγεί τα παρακάτω φωτοαντίγραφα εγγράφων ελέγχου που κατά τους ισχυρισμούς σας ότι δεν έχετε λάβει παρότι θυροκολλήθηκαν νόμιμα στην έδρα της εταιρείας**

Α) Το υπ' αριθμόν/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του Ν.4308/2014 και του άρθρου 28 παρ. 3 του Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) και την υπ' αριθμόν/2022 Έκθεση Επίδοσης του Δικαστικού Επιμελητή Εφετείου που συντάχθηκε με την θυροκόλληση στην έδρα της εταιρείας του παραπάνω εγγράφου,

Β) Την υπ' αριθμόν/...../2022 Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019 και την υπ' αριθμόν/2022 Έκθεση Επίδοσης του Δικαστικού Επιμελητή Εφετείου που συντάχθηκε με την θυροκόλληση στην έδρα της εταιρείας του παραπάνω εγγράφου.

Γ) Την υπ' αριθμόν/...../2022 Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020 και την υπ' αριθμόν/2022 Έκθεση Επίδοσης του Δικαστικού Επιμελητή Εφετείου που συντάχθηκε με την θυροκόλληση στην έδρα της εταιρείας του παραπάνω εγγράφου,

Δ) Την με ID/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Ν.4172/2013 και 3 του Ν.4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) και την υπ' αριθμόν/2022 Έκθεση Επίδοσης της Δικαστικής Επιμελήτριας Εφετείου που συντάχθηκε με την θυροκόλληση στην έδρα της εταιρείας του παραπάνω εγγράφου,

Ε) Την με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2019 και την υπ' αριθμόν/2022 Έκθεση Επίδοσης της Δικαστικής Επιμελήτριας Εφετείου που συντάχθηκε με την θυροκόλληση στην έδρα της εταιρείας του παραπάνω εγγράφου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 16.5.2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, η προσφεύγουσα έλαβε κατά τα έτη 2019 και 2020 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία από την του Α.Φ.Μ., τον Α.Φ.Μ. και την «.....». Α.Φ.Μ., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Η εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων αναλύεται εκτενέστερα στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου. Λαμβάνοντας υπόψη την εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, επαναπροσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα εισοδήματος για τα ως άνω έτη και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ΦΠΑ, δεν αφορούν τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές επικαλούμενη προς τούτο αορίστως τις σελ. 30-31 της από 11.5.2021 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στα φορολογικά έτη 2017-2018. Στις εν λόγω σελίδες της ως άνω έκθεσης γίνεται αναφορά σε συναλλαγές (δαπάνες) της προσφεύγουσας κατά τα φορολογικά έτη 2017-2018 με τις ανάδοχες εταιρείες (ΑΦΜ), (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ). Όμως, με τον υπό κρίση έλεγχο, σύμφωνα με την από 16.5.2022 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κρίθηκαν οι αναφερόμενες στην εν λόγω έκθεση συναλλαγές της προσφεύγουσας με τους (προμηθευτές) του Α.Φ.Μ., Α.Φ.Μ. και «.....», Α.Φ.Μ., κατά τα έτη 2019-2020, ως εικονικές στο σύνολο τους και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, όταν ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4174/2013 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις οι δαπάνες που εμφανίζονται στα εικονικά στοιχεία δεν είναι πραγματικές και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16.5.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **17.6.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των υπ. αριθ. &/2022 πράξεων.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ...../2022)	2019
Διαφορά φόρου εισοδήματος	429.999,60
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν.4509/2017)	277.779,74
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	707.779,34

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ(υπ' αριθμ...../2022)	2020
Διαφορά φόρου εισοδήματος	364.249,20
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν.4509/2017)	203.396,75
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	567.645,95

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.