



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/1/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 102

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604576

E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίαμε ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στηκατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1			Εισόδημα	2017	32.625,00€
2			Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2017	30.882,86€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 21.750,00€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 10.875,00€.

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 20.588,57€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 10.294,29€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΠληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, λαμβάνοντας αριθ. πρωτ. εισερχομένου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά την φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2017, έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 55.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% 13.200,00€, ήτοι συνολικής αξίας 68.200,00€. Αίτια έκδοσης του ως άνω πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αποτέλεσε η από Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας - Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, που αφορά την ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση, η οποία κατά το επίμαχο φορολογικό έτος εξέδωσε συνολικά είκοσι (20) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 558.241,88€ προς διάφορες επιχειρήσεις, στις οποίες συμπεριλαμβανόταν και η προσφεύγουσα εταιρεία.

Συνεπεία της ανωτέρω Πληροφοριακής Έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθ.εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και αποδεχόμενος τα πορίσματα της ανωτέρω Πληροφοριακής Έκθεσης καταλόγισε επιπλέον στην προσφεύγουσα εταιρεία λογιστικές διαφορές, καθαρής αξίας 20.000,00€, πλέον ΦΠΑ 24% 4.800,00€, ήτοι συνολικής αξίας 24.800,00€, που αφορά δαπάνη εγγεγραμμένη στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας (Σχετ. η με ημ/νία 15/06/2017 και αρ. 2 εγγραφή του βιβλίου εξόδων με αιτιολογία), η οποία δεν αποδεικνύεται με το οικείο παραστατικό. Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ προέβη στην έκδοση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καθώς και των αντίστοιχων πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται ότι δεν είχε λάβει γνώση των πορισμάτων της ως άνω σχετικής έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ αφού έλαβε υπόψη το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας και διενεργώντας τις απαιτούμενες εκ του νόμου ενέργειες, προέβη στην έκδοση του με αριθ.συμπληρωματικού Σ.Δ.Ε., στο οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημα.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και οι απόοικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας εκ μέρους της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, οι οποίες είχαν πλήρως πραγματοποιηθεί.

2. Καλή πίστη ως προς τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, που παρείχε τις σχετικές υπηρεσίες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάζει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία

του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22

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, [...].

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.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

[...]

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

...

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.».

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε: α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε

ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προσηθηείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα 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.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόΈκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας – Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση, κατά το φορολογικό έτος 2017, εξέδωσε συνολικά είκοσι (20) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 558.241,88€ προς διάφορες επιχειρήσεις, καθότι:

1. Δεν απασχόλησε προσωπικό σύμφωνα με το έγγραφο του ΕΦΚΑ Α' τοπικό υποκατάστημα νοτίου τομέα Γλυφάδας, αν και για τις υπηρεσίες που παρείχε στις φερόμενες συναλλαγές με τρίτες επιχειρήσεις όφειλε να απασχολεί πλήθος εργαζομένων.
2. Οι εργασίες και οι υπηρεσίες, που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι οι ακόλουθες: α) εργασίες για αλλαγή δαπέδων, επιχρίσματα, τοποθέτηση γυψοσανίδων και ψευδοροφής ορυκτών ινών, ηλεκτρολογικές εργασίες, υδραυλικές εργασίες μετά υλικών, β) μελέτη ανακαίνισης γραφείου, γ) αποτύπωση χώρου, δημιουργία σχεδίων και κατόψεων, εργασίες για αλλαγή δαπέδων, επιχρίσματα, τοποθέτηση γυψοσανίδων και ψευδοροφής ορυκτών ινών, ηλεκτρολογικές εργασίες, υδραυλικές εργασίες, δημιουργία και διαμόρφωση επίπλων από υλικό corian μετά υλικών.
Οι δραστηριότητες αυτές δεν έχουν δηλωθεί από την ανωτέρω νομική οντότητα ως αντικείμενα εργασιών στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και επίσης, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων έτους 2017 δεν εμφανίζεται να έχει συναλλαγές με τρίτες επιχειρήσεις, από τις οποίες να προκύπτουν οι παρεχόμενες υπηρεσίες (αγορά υλικών κλπ).
3. Όπως προκύπτει από το υποσύστημα του μητρώου taxis ως αντικείμενο εργασιών έχουν δηλωθεί οι κάτωθι δραστηριότητες:

Κωδ. Δραστηριότητας (ΚΑΔ)	Περιγραφή Δραστηριότητας	Έναρξη	Είδος Δραστηριότητας
---------------------------	--------------------------	--------	----------------------

46210000	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΙΤΗΡΩΝ, ΑΚΑΤΕΡΓΑΣΤΟΥ ΚΑΠΝΟΥ, ΣΠΟΡΩΝ ΚΑΙ ΖΩΟΤΡΟΦΩΝ	7/2/2017	Κύρια
46310000	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΦΡΟΥΤΩΝ ΚΑΙ ΛΑΧΑΝΙΚΩΝ	7/2/2017	Δευτερεύουσα
46380000	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ, ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΨΑΡΙΩΝ, ΚΑΡΚΙΝΟΕΙΔΩΝ ΚΑΙ ΜΑΛΑΚΙΩΝ	7/2/2017	Δευτερεύουσα
46730000	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΞΥΛΕΙΑΣ, ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΥΛΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΙΔΩΝ ΥΓΙΕΙΝΗΣ	7/2/2017	Δευτερεύουσα
46760000	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	7/2/2017	Δευτερεύουσα

4. Ο διαχειριστής της υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.
5. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων 2017 δεν προκύπτουν αγορές υλικών.
6. Οι δαπάνες που έχουν δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, φορολογικού έτους 2017, είναι αμελητέας αξίας και αφορούν μεταφορές.
7. Η ανωτέρω νομική οντότητα δεν βρέθηκε να λειτουργεί στην δηλωθείσα έδρα της και δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου για προσκόμιση των τηρούμενων λογιστικών αρχείων.
8. Δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολής για μεταφορά της έδρας ή δήλωση διακοπής εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ως όφειλε.
9. Δεν διενήργησε ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

Επειδή, μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΠληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της απόΈκθεσης Ελέγχου Επεξεργασίας – Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά την φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2017, έλαβε από την επιχείρηση, τα κάτωθι τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 55.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% 13.200,00€, ήτοι συνολικής αξίας 68.200,00€, ήτοι:

			Περιγραφή	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α. 24%	Σύνολο
Τ.Π.Υ.	Σειρά Α'	.....	Αποτύπωση χώρου, δημιουργία σχεδίων και κατόψεων, εργασίες για αλλαγή δαπέδων, επιχρίσματα, τοποθέτηση γυψοσανίδων και ψευδοροφής οροφών, ηλεκτρολογικές εργασίες, υδραυλικές εργασίες, δημιουργία και διαμόρφωση επίπλων από υλικό corian μετά υλικών – Α' δόση	15.000,00€	3.600,00€	18.600,00€

Τ.Π.Υ.	Σειρά Α'	.....	Αποτύπωση χώρου, δημιουργία σχεδίων και κατόψεων, εργασίες για αλλαγή δαπέδων, επιχρίσματα, τοποθέτηση γυψοσανίδων και ψευδοροφής ορυκτών ινών, ηλεκτρολογικές εργασίες, υδραυλικές εργασίες, δημιουργία και διαμόρφωση επίπλων από υλικό corian μετά υλικών – Β' δόση	15.000,00€	3.600,00€	18.600,00€
Τ.Π.Υ.	Σειρά Α'	.....	Αποτύπωση χώρου, δημιουργία σχεδίων και κατόψεων, εργασίες για αλλαγή δαπέδων, επιχρίσματα, τοποθέτηση γυψοσανίδων και ψευδοροφής ορυκτών ινών, ηλεκτρολογικές εργασίες, υδραυλικές εργασίες, δημιουργία και διαμόρφωση επίπλων από υλικό corian μετά υλικών – Γ' δόση	10.000,00€	2.400,00€	12.400,00€
Τ.Π.Υ.	Σειρά Α'	.....	Αποτύπωση χώρου, δημιουργία σχεδίων και κατόψεων, εργασίες για αλλαγή δαπέδων, επιχρίσματα, τοποθέτηση γυψοσανίδων και ψευδοροφής ορυκτών ινών, ηλεκτρολογικές εργασίες, υδραυλικές εργασίες, δημιουργία και διαμόρφωση επίπλων από υλικό corian μετά υλικών – Δ' δόση	15.000,00€	3.600,00€	18.600,00€
ΣΥΝΟΛΟ				55.000,00€	13.200,00€	68.200,00€

Επειδή, εν συνεχεία, η με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΠληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, λαμβάνοντας αριθ. πρωτ. εισερχομένου

Επειδή, συνεπεία της ανωτέρω Πληροφοριακής Έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα της ανωτέρω Πληροφοριακής Έκθεσης απέστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία την με αριθ. πρωτ.πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ, προκειμένου να θέσει στην διάθεσή του τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της καθώς και όλα τα δικαιολογητικά των εγγραφών, που αφορούν την φορολογική περίοδο 1/1 – 31/12/2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση του ελέγχου προσκομίζοντας τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και αποδεχόμενος τα πορίσματα της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στην έκδοση του με αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καθώς και των αντίστοιχων πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται ότι δεν είχε λάβει γνώση των πορισμάτων της ως άνω σχετικής έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ αφού έλαβε υπόψη το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας και διενεργώντας τις απαιτούμενες εκ του νόμου ενέργειες, προέβη στην έκδοση του με αριθ.συμπληρωματικού Σ.Δ.Ε., στο οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημα.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα συμφωνητικό μεταξύ της επιχείρησης και της προσφεύγουσας εταιρείας, όπου να αναφέρονται τα συμφωνηθέντα έργα, τα φυσικά πρόσωπα που ενήργησαν και υπέγραψαν για λογαριασμό των ανωτέρω νομικών οντοτήτων, τις ημερομηνίες έναρξης-λήξης των έργων και τον τρόπο πληρωμής.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα παραστατικό, όπου να αναγράφονται τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των εργασιών, που αναφέρονται στα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, οι δραστηριότητες που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι ξένες προς το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης

Επειδή, η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προκειμένου να εξακριβώσει τον ακριβή τρόπο εξόφλησης των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων απέστειλε στην Δ/ση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζαςτο με αριθ. πρωτ.έγγραφο παροχής στοιχείων, προκειμένου να τεθούν στην διάθεσή της φωτοαντίγραφα και των δύο (2) όψεων των επιταγών που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία και φέρουν τα κάτωθι στοιχεία:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΑΞΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
1		10.000,00€	.....
2		10.000,00€	.....
3		10.000,00€	.....
4		10.000,00€	.....
5		10.000,00€	.....
6		8.200,00€	.....

καθώς επίσης και όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία που συνδέονται με τις ως άνω τραπεζικές επιταγές.

Επειδή, η Δ/ση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζαςανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ.έγγραφο παροχής στοιχείων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθ. πρωτ.απαντητικό έγγραφο.

Επειδή, η εξόφληση των ανωτέρω επίμαχων φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου πραγματοποίησης των εργασιών.

Επειδή, από την πίσω όψη των ανωτέρω επιταγών διαπιστώνεται ότι οι επιταγές έχουν οπισθογραφηθεί στονμε ΑΦΜ και αριθ. ταυτότητας και έχουν εισπραχθεί από αυτόν, αντίστοιχα.

Επειδή, για τονμε ΑΦΜ και αριθ. ταυτότητας εκδόθηκε η με αριθ.εντολή διενέργειας ελέγχου-έρευνας των χρηματικών συναλλαγών του με τους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης

Επειδή, ομε ΑΦΜ και αριθ. ταυτότητας, όπως προκύπτει από τα δεδομένα του μητρώου **taxis**, ουδεμία επιχειρηματική σχέση φέρει με την εκδότρια επιχείρηση ή την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου τουμε ΑΦΜ και αριθ. ταυτότητας και την εμφάνιση του λογαριασμού, όπου γινόταν η πίστωση των χρηματικών ποσών που εισέπραττε ο ίδιος, με το με αριθ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.**έγγραφο της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** προς την Δ/νση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζαςζητήθηκαν τα στοιχεία των δικαιούχων του λογαριασμού **GR.....**

Επειδή, η Δ/νση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζαςανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.**έγγραφο της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** με το με αριθ. πρωτ.απαντητικό έγγραφο, στο οποίο αναφέρει ότι ο δικαιούχος του με αριθ. **GR.....** λογαριασμού είναι η εταιρεία

Επειδή, η **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** με το με αριθ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.**έγγραφό της προς την εταιρεία αιτήθηκε να λάβει πληροφόρηση αναφορικά με τα πρόσωπα, στα οποία αποδόθηκαν τα ποσά του ανωτέρω τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή, η εταιρεία ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.**έγγραφο της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** με το με αριθ. πρωτ. απαντητικό έγγραφο, με το οποίο αναφέρει ότι τα εν λόγω ποσά κατατέθηκαν από τονμε ΑΦΜ και αριθ. ταυτότητας στηνλόγω της μεταξύ τους επιχειρηματικής σχέσης, καθότι είναι ετερόρρυθμος εταίρος της.

Επειδή, τα ποσά που εισέπραξε ομε ΑΦΜ και αριθ. ταυτότητας από τις επιταγές εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας προς την εκδότρια επιχείρηση χρησιμοποιήθηκαν για δικές του επιχειρηματικές δραστηριότητες, που ουδεμία σχέση φέρουν με την εκδότρια επιχείρηση ή την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, η **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** με το με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ προς τονμε ΑΦΜ και αριθ. ταυτότητας αιτήθηκε να πληροφορηθεί για την επιχειρηματική του σχέση με την εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, ομε ΑΦΜ και αριθ. ταυτότητας ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω αίτημα παροχής πληροφοριών ανέφερε ότι δεν φέρει ουδεμία επιχειρηματική σχέση με την

ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση και ότι λόγω διευκόλυνσης παρέλαβε κάποιες επιταγές παραδίδοντας με μετρητά το αναγραφόμενο επ' αυτών χρηματικών ποσών.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εκδότρια επιχείρηση....., είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει ούτε τις υποδομές, ούτε τον εξοπλισμό αλλά ούτε και το απαραίτητο προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α., ήτοι εν προκειμένω των επίμαχων **τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 55.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% 13.200,00€, ήτοι συνολικής αξίας 68.200,00€.**

Επειδή, από τα ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία:

α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής της δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. έτους 2017 και ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2017 και ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Επειδή, αναφορικά με τον καταλογισμό λογιστικών διαφορών, καθαρής αξίας 20.000,00€, πλέον ΦΠΑ 24% 4.800,00€, ήτοι συνολικής αξίας 24.800,00€, που αφορά δαπάνη εγγεγραμμένη στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας (Σχετ. η με ημ/νία 15/06/2017 και αρ. 2 εγγραφή του βιβλίου εξόδων με αιτιολογία), η οποία όμως δεν τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 του ν.4308/2014, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας δεν προβάλλει ισχυρισμούς αντίκρουσης επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις απόοικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ.προσβαλλόμενες πράξεις, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαμε ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1			Εισόδημα	2017
2			Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2017

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	21.750,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	10.875,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.625,00€

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	20.588,57€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ	10.294,29€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	30.882,86€
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	2.429,03€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.