



++

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333245

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 27/05/2020

Αριθμός απόφασης: 931

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75), σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5.Την από ...-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία ... με διακριτικό τίτλο ... με **ΑΦΜ**: ..., που εδρεύει στην ..., επί της οδού ..., η οποία εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των : α) με αριθ. .../2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §5 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, β) με αριθ. .../2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 § 2δ του ν. 4174/2013, όπως εφαρμόζεται με το άρθρο 79 του ν.

4472/2017, φορολογικού έτους 2014, γ) με αριθ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 και δ) με αριθ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7 Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία ... με διακριτικό τίτλο ... 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:

Με τη αριθ. ...-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 184.700,00 € (461.750,00 Χ40%), λόγω λήψης έξι (6) εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 461.750,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 καθώς και των άρθρων 2 & 3 και 4 του Κ.Φ.Α.Σ., που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015.

Με τη αριθ. ...-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 55 § 2δ του ν. 4174/2013, όπως αυτό εφαρμόζεται με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 53.101,25 € (106.202,50 Χ50%), λόγω της διενέργειας έκπτωσης του φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τη αριθ. ...-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 106.296,08 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 50.604,93 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 156.901,01 €.

Με τη αριθ. ...-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 120.055,00 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 60.027,50 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 180.082,50 €, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, στα πλαίσια ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και προστίμου άρθρου 55 § 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017), για το φορολογικό έτος 2014, δυνάμει της με αριθμ. .../2019 σχετικής εντολής. Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. .../27-02-2019 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής (εισερχ. Πρωτ. .../04-03-2019 στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης), με το οποίο διαβιβάστηκε έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), για την επιχείρηση με την επωνυμία ... με ΑΦΜ Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η προσφεύγουσα εταιρία, έλαβε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 461.750,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 106.202,50 €, από την επιχείρηση ... με ΑΦΜ Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «...» τόσο προς την προσφεύγουσα εταιρία, όσο και προς πλήθος άλλων επιχειρήσεων, καταγράφονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ενώ παράλληλα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο εισροών, των έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 461.750,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 106.202,50 €. Επίσης, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 184.700,00 € ($461.750,00 \times 40\%$), για τη λήψη των έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 2 και 4 του ν. 4093/2012 και της διάταξης της περ. β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, καθώς και πρόστιμο της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (όπως αυτό ισχύει τε το άρθρο 79 του ν. 4472/2017), ύψους 53.101,25 € ($106.202,50 \times 50\%$).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../13-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν στοιχειοθετείται σε βάρος της εταιρίας, η παράβαση της λήψης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, διότι οι συναλλαγές της με την εταιρία ..., ήταν πραγματικές. Η εκδότρια εταιρία έχει λάβει Α.Φ.Μ., διαθέτει επαγγελματική έδρα, ενώ έχει καταχωρηθεί στο ΓΕΜΗ και εμφανίζεται ως ενεργή στο σχετικό διαδικτυακό τόπο. Συνεπώς, η ως άνω εταιρία είναι πρόσωπο φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό και για το λόγο αυτό η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

2. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε κριθεί ότι στοιχειοθετείται εις βάρος της εταιρίας η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι συναλλαγές της με την εταιρία ... ήταν πραγματικές και η εικονικότητα ανάγεται μόνο στο πρόσωπο του εκδότη.

3. Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς τον εκδότη, οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, καθόσον η εταιρία υπήρξε καλόπιστη λήπτρια.

4. Πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα δήθεν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια, καθόσον η εταιρία ήταν καλόπιστη λήπτρια, τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν νομότυπα και οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

5. Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι τα επίμαχα τιμολόγια ήταν εικονικά, η εταιρία δικαιούται να εκπέσει το Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων από το Φ.Π.Α. εκρών, καθόσον υπήρξε καλόπιστη λήπτρια.

6. Εσφαλμένος υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014, καθόσον εφαρμόστηκε συντελεστής 40% αντί του ορθού 10%, παρότι η λήψη των επίμαχων τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυαν το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014, οριζόταν ότι : «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

[....]

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογικής Διοίκησης. 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. 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..... 2. α)...., β)....γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας....».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 του **άρθρου 7 του ν. 4337/2015**, ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α΄ 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α΄ 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α).....β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α΄170).»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** «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** «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 γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.8 του **άρθρου 10 της παραγράφου Ε1 του ν. 4093/2012** (ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι : «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον 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 τη 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, 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, ν'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 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). 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα εταιρία λειτουργεί ως εργοληπτική κατασκευαστική και με τη νομική μορφή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, με έδρα την οδό ... Αρχικά δυνάμει της αριθμ. .../2013 σύμβασης, η οποία υπογράφηκε μεταξύ της «...» και της εταιρίας «...», η πρώτη εξ αυτών (κύριος του έργου) ανέθεσε στη δεύτερη (ανάδοχο του έργου) την κατασκευή του έργου «...». Στη συνέχεια η δεύτερη ανέθεσε στην προσφεύγουσα εταιρία – υπεργολάβο, τις ως άνω εργασίες, βάσει της από 09/01/2014 σχετικής σύμβασης. Ακολούθως η προσφεύγουσα ανέθεσε την εκτέλεση του έργου, ως υπεργολάβος, δυνάμει της από 09/01/2014 σύμβασης στην εταιρία με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., με έδρα στον Πειραιά.

Για τις τελευταίες αυτές συναλλαγές, εκδόθηκαν από την εταιρία «...» τα παρακάτω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών:

A/A		Φορολογικό έτος 2014		
	Αρ.& ημερομηνία στοιχείου	Καθαρή αξία	Αξία με Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ. .../21-01-2014	53.250,00	12.247,50	65.497,50
2	Τ.Π.Υ. .../07-03-2014	52.500,00	12.075,00	54.575,00
3	Τ.Π.Υ. .../02-04-2014	88.000,00	20.240,00	108.240,00
4	Τ.Π.Υ. .../23-05-2014	44.000,00	10.120,00	54.120,00
5	Τ.Π.Υ. .../06-06-2014	22.000,00	5.060,00	27.060,00
6	Τ.Π.Υ. .../18-06-2014	202.000,00	46.460,00	248.460,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ		461.750,00	106.202,50	567.952,50

Η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ./ΚΦΑΣ/ΕΛΠ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, που συντάχθηκε για την εκδότρια «...» με ΑΦΜ ..., έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου:

- 1) Δεν υπέβαλε Δηλώσεις Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014-2015-2016.
- 2) Δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον 11ο μήνα του έτους 2016 και εφεξής.
- 3) Οι υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος χρήσεων 2012 και 2013, καθώς και οι δηλώσεις ΦΠΑ είναι εμφανώς ανακριβείς, αφού είναι σε αναντιστοιχία με τα ποσά που η ελεγχόμενη έχει δηλώσει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών- Προμηθευτών.
- 4) Δεν υπέβαλλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών- Προμηθευτών για την χρήση 2013 ενώ δηλώθηκε από τρίτες επιχειρήσεις ως προμηθευτής και ως πελάτης και για τα έτη 2012, 2014, 2015 και 2016 έως 2017 παρ' ότι υπέβαλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις (Σ.Κ.) Πελατών- Προμηθευτών, αυτές περιέχουν μόνο πελάτες και δεν υπάρχει ούτε ένας προμηθευτής στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Εξόδων και Δαπανών.
- 5) Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών.
- 6) Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση Έλεγχου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, αλλά και του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής.
- 7) Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου μισθωτών Υπηρεσιών, ούτε απασχόλησε προσωπικό, όπως προκύπτει από το έντυπο Ε3 των χρήσεων 2012 και 2013, στο οποίο η ελεγχόμενη δεν έχει καταχωρήσει δαπάνες για αμοιβές και έξοδα προσωπικού, αλλά και από το από 18-12-2018, με αριθμ. πρωτ. Ε/.../9-11-2018 απαντητικό έγγραφο του Περιφερειακού Υποκαταστήματος Μισθωτών Πειραιά.

8) Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές από τρίτες χώρες, όπως προέκυψε από τον έλεγχο.

9) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ούτε μεταφορικά μέσα.

10) Δεν δηλώνει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, υπεργολάβους, οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει έργα, δεδομένου ότι δεν διέθετε προσωπικό.

11) Δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους.

12) Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης, από ένορκη βεβαίωση της αδελφής του, λόγω προβλημάτων υγείας και αλκοολισμού δεν ήταν σε θέση, όχι μόνο να διοικήσει μία τέτοια επιχείρηση, αλλά ούτε καν να εργασθεί.

13) Ο φερόμενος, ως διαχειριστής της ελεγχόμενης και μοναδικός εταίρος, ..., απεβίωσε στις 16/12/2016 και ο θάνατός του δηλώθηκε στο ΤΑ Καλλιθέας.

14) Δεν κατέστη δυνατό να εντοπιστεί από τον έλεγχο, η ..., πλησιέστερη συγγενής (κληρονόμος) του μοναδικού εταίρου της ελεγχόμενης, βάσει των στοιχείων της υπηρεσίας μας.

15) Έχει κριθεί ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2009, 2010 και 2011, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου στην από 17.4.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.

Η προσφεύγουσα υποστηρίζει, ότι η κρίση του ελέγχου περί μη πραγματοποιήσεως των συναλλαγών με την εταιρία «...», είναι εσφαλμένη, καθόσον όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, η κακή λογιστική ή οικονομική κατάσταση της εταιρίας που εξέδωσε ένα τιμολόγιο (π.χ. μη εμφάνιση αποδεικτικών αγορών, παράλειψη υποβολής δηλώσεων κ.λπ.) είναι χωρίς σημασία για τον επιτηδευματία λήπτη του τιμολογίου, αφού κατά τεκμήριο δεν είναι δυνατό, ούτε γνώση αυτής να έχει κατά κανόνα, ούτε πολύ περισσότερο να την ελέγξει, εκτός εάν τελούσε σε γνώση αυτής, οπότε το βάρος απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή (ΣΙΕ 1217/95, Δ.Εφ.ΑΘ 704/2000). Γι' αυτό το λόγο, και αν ακόμη γίνει δεκτό ότι η εταιρία «...» υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ή δεν εμφάνιζε στα λογιστικά βιβλία της διάφορες υπηρεσίες που παρείχε, αυτό δεν επαρκεί για να αποδειχθεί ότι οι επίδικες συναλλαγές δεν διενεργήθηκαν πραγματικά. Εξάλλου, η παράλειψη της εταιρίας «...» να υποβάλει ορισμένες φορολογικές δηλώσεις, καθώς και η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ενδεχομένως να επισύρει τις προβλεπόμενες φορολογικές κυρώσεις σε βάρος τους, ωστόσο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί απόδειξη για την εικονικότητα των κρινόμενων συναλλαγών.

Επίσης, η ανωτέρω κρίση της φορολογικής αρχής, περί μη πραγματοποίησης των συναλλαγών, στηριζόμενη στη διαπίστωση ότι δε διέθετε προσωπικό, είναι εσφαλμένη. Αντιθέτως, ουδέποτε αντιμετώπισε προβλήματα στη συνεργασία της με την εταιρία «...», τα οποία να οφείλονται σε τυχόν ελλιπή στελέχωση της εταιρίας αυτής. Σε κάθε περίπτωση, είναι κοινώς γνωστό και προκύπτει από την κοινή πείρα, ότι στο χώρο των χωματουργικών και λοιπών συναφών εργασιών δεν απαιτείται η απασχόληση πολυάριθμου προσωπικού και μάλιστα με εξειδικευμένες γνώσεις. Αντιθέτως, οι περισσότερες - και δυσκολότερες εργασίες εκτελούνται με χρήση μηχανημάτων σύγχρονης τεχνολογίας - για το χειρισμό των οποίων δεν απαιτείται πολύωρη εκπαίδευση προσωπικού. Ως εκ τούτου, δεν είναι

απαραίτητο οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται στον τομέα αυτό να απασχολούν μόνιμο προσωπικό, αλλά μπορούν να προσλαμβάνουν εργάτες και χειριστές κατά περίπτωση και να τους εκπαιδεύουν ανάλογα με τις ανάγκες του εκάστοτε έργου. Γι' αυτό τον λόγο, άλλωστε, πολλές από τις εν λόγω εταιρίες δεν δηλώνουν τους εργαζομένους που απασχολούν. Και, βέβαια, θα ήταν αδύνατον για την εταιρία να ελέγξει αν η εταιρία «...» απασχολεί μόνιμο προσωπικό και αν το δηλώνει στους αρμόδιους φορείς. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις εταιρίες - υπεργολάβους στους οποίους μια εταιρία μπορεί να αναθέσει την εκτέλεση μέρους έργου, καθόσον αυτές μπορούν να ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση και τις ιδιαιτερότητες των εργασιών που πρόκειται να πραγματοποιηθούν. Άλλωστε, στην περιοχή της Βόρειας Ελλάδας δραστηριοποιείται πλήθος εταιριών με συναφές αντικείμενο και καλό όνομα στην αγορά, με αποτέλεσμα κάθε εταιρία εργολάβος να μπορεί να επιλέξει μεταξύ πλήθους εταιριών, εκ των οποίων η πλειονότητα έχει διακριθεί για την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχει, λόγω του μεγάλου ανταγωνισμού.

Επιπλέον η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών με την εταιρία ..., στηριζόμενη στο γεγονός ότι η τελευταία δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ούτε μεταφορικά μέσα, δε διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους, είναι επίσης εσφαλμένη. Τούτο, διότι η ίδια η φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών δεν επιβάλλει την ύπαρξη ειδικών επαγγελματικών εγκαταστάσεων, καθόσον οι εργασίες εκτελούνται σε οποιοδήποτε σημείο έχει οριστεί ότι θα κατασκευαστεί το τεχνικό έργο. Για το λόγο αυτό αποτελεί συνήθη πρακτική εταιρίες με τέτοιο αντικείμενο εργασιών να δηλώνουν και να διατηρούν φορολογική έδρα, χωρίς όμως αυτή να είναι προορισμένη να φιλοξενήσει εργαζόμενους και μηχανήματα, που απαιτούνται για την περαίωση των εργασιών της, ενώ κατ' αυτό τον τρόπο γίνεται εξοικονόμηση λειτουργικών δαπανών. Άλλωστε και η εταιρία «...» πολλές φορές ανέθετε τα έργα σε υπεργολάβους, με σκοπό ακριβώς να μη χρειαστεί να προβεί σε αγορά πάγιου εξοπλισμού και μεταφορικών μέσων.

Σε κάθε περίπτωση, η γενική αναφορά, σε πρόσωπα που δεν εντοπίστηκαν δεν μπορεί να οδηγήσει σε ασφαλές συμπέρασμα περί εικονικότητας των συναλλαγών της εταιρίας. Αντίθετα, για την κατάρτιση των συμφωνιών της με την εταιρία «...» επικοινωνούσε με τον εκάστοτε αρμόδιο, χωρίς να αντιμετωπίσει οποιαδήποτε δυσκολία κατά τη συνεννόηση και κατά τη διεκπεραίωση των ανατεθέντων έργων. Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι η μη ανεύρεση προσώπων στη δηλωθείσα διεύθυνση, αλλά και η μη δήλωση της αλλαγής προσώπων που διοικούν μια εταιρία, αποτελούν συνήθεις παραλείψεις, χωρίς αυτό να καταδεικνύει απαραίτητα εικονικότητα των συναλλαγών της, αφού ο εκάστοτε καλόπιστος αντισυμβαλλόμενος αρκείται στην υπογραφή ενός προσώπου για την κατάρτιση της συμφωνίας, χωρίς να προβαίνει σε εικασίες σχετικά με έλλειψη αξιοπιστίας του και πρόθεση εξαπάτησής του. Όσον αφορά τη σχέση του κ. ... με την εταιρία «...» πρέπει να τονιστεί ότι η πραγματοποίηση των εργασιών που του ανατίθεντο από την εταιρία ισοδυναμεί με *de facto* σχέση εργασίας, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος. Άλλωστε, ακόμα και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι ο κ. ... δεν συνδεόταν με την επιχείρηση με κάποια σχέση εργασίας, αποτελεί πάγια συναλλακτική πρακτική η περιστασιακή ανάθεση εκ μέρους εταιριών διαφόρων εργασιών διεκπεραιωτικής φύσεως (όπως συναλλαγών με τράπεζες και υπηρεσίες) σε τρίτα πρόσωπα εμπιστοσύνης. Ως εκ τούτου, η μη ύπαρξη σταθερής εργασιακής σχέσης του

προσώπου που ήταν επιφορτισμένο με την είσπραξη των αμοιβών της εταιρίας δεν συνηγορεί υπέρ της εικονικότητας των συναλλαγών της εταιρίας «...». Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η πληρωμή του συνόλου των τιμολογίων που έλαβε από την ως άνω εταιρία, με τραπεζικά μέσα αρκεί για να αποδειχθεί ότι οι εν λόγω συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Για την απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών, προσκόμισε ενώπιον της φορολογικής αρχής τα παρακάτω αποδεικτικά στοιχεία :

1) Την από 04/11/2019 επιστολή της κ. ..., πρώην διαχειρίστριας της εταιρίας «...», στην οποία αναφέρει ότι απεχώρησε από την εν λόγω εταιρία τον Σεπτέμβριο 2014, ενώ τα ποσά που κατατέθηκαν εν αγνοία της, στον προσωπικό της λογαριασμό αφορούσαν τον κ. ..., μετέπειτα διαχειριστή της εταιρίας αυτής, για δοσοληψίες με την εταιρία «...». Επίσης, στην ίδια ως άνω επιστολή, αναφέρει ότι τον κ. ..., δε τον γνωρίζει, ούτε την ιδιότητά του και ουδέποτε ήλθε σε επαφή μαζί του.

2) Τα εκδοθέντα από αυτή, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς την εταιρία «...».

3) Αντίγραφα υποβολής πιστοποιήσεων εργασιών της εταιρίας «...»

4) Αντίγραφο πρωτοκόλλου προσωρινής και οριστικής παραλαβής της ... Α.Ε.

5) Ιδιωτικά συμφωνητικά υπεργολαβίας μεταξύ της ίδιας και των, ..., ..., ..., .., ..., ..., ..., για την πραγματοποίηση του ανατεθέντος σε αυτήν, έργου από την εταιρία «...», και τα εκδοθέντα από αυτούς φορολογικά στοιχεία.

6) Το από 09/01/2014 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της ίδιας και της εταιρίας «...».

7) Το από 09/01/2014 ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της υπεργολάβου εταιρίας «...»

8) Υπεύθυνες δηλώσεις προσώπων, με τις οποίες δηλώνεται ότι απασχολήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρία.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού για την εκτέλεση του ανατεθέντος σ' αυτήν έργου, δε διέθετε τόσο επαγγελματική έδρα, όσο μηχανήματα έργου, φορτηγά και μεταφορικά μέσα, καθώς και προσωπικό. Η κρίση αυτή της φορολογικής αρχής στηρίχθηκε όχι σε μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων, αλλά στη συνολική εικόνα της εκδότριας εταιρίας, η οποία εν όψει της υλικοτεχνικής υποδομής της και της έλλειψης προσωπικού, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι, ενώ κατά τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, στην περιοχή της Βόρειας Ελλάδας δραστηριοποιούνται πλήθος εταιριών με συναφές αντικείμενο και καλό όνομα στην αγορά, με αποτέλεσμα κάθε εταιρία εργολάβος να μπορεί να επιλέξει μεταξύ πλήθους εταιριών, εντούτοις δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. προσφορές και διαπραγματεύσεις), ώστε να δικαιολογεί την απόφασή της να συνεργαστεί με εταιρία που εδρεύει στον

.... Εξάλλου, από τα εκδοθέντα εκ μέρους της εκδότριας εταιρίας «...», τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, δεν προκύπτει με ποιο φορτηγό ή εκσκαφέα και λοιπά συναφή για την εκτέλεση των εργασιών, μηχανήματα έλαβαν χώρα οι περιγραφόμενες σ'αυτά εργασίες, ενώ από τα επισυναπτόμενα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα, προκύπτει ότι το συγκεκριμένο έργο έχει ανατεθεί και σε υπεργολάβους της περιοχής, βάσει σχετικών ιδιωτικών συμφωνητικών υπεργολαβίας.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» , κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν συντρέχει από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα όχι μόνο δεν απέδειξε ότι πραγματοποιήθηκαν οι ανωτέρω συναλλαγές, καθώς δεν παρείχε καμία πληροφορία ή τυχόν αλληλογραφία από την οποία να προκύπτει τα πρόσωπα με τα οποία ήρθε σε συνεννόηση, για την συμφωνία εκτέλεσης του έργου, αλλά και δεν απέδειξε ότι κατέβαλε τη δέουσα επιμέλεια επιβεβαίωσης των αναγκαίων στοιχείων της αντισυμβαλλόμενης εκδότριας εταιρίας κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 10 της παραγράφου Ε1 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).

Συνεπώς, η απλή επίκληση εκ μέρους της, ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν και εξοφλήθηκαν, αφενός δεν αποδεικνύει την καλή της πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές και αφετέρου, δεν μπορεί να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 12/12/2019 εκθέσεις ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή με το **Ν. 4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), με θέμα Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ορίζονται τα ακόλουθα: **Στο άρθρο 21.** Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ότι: «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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής

Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης..» Στο άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, του ιδίου ως άνω νόμου, 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 της υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών -ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012): «3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1071/31-3-2015**, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι εφόσον :

- η συναλλαγή είναι πραγματική,

- το ληφθέν φορολογικό στοιχείο είναι τυπικό νόμιμο, ήτοι δεν είναι πλαστό και έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.)

- προέρχεται από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή,

δεν υφίσταται κώλυμα προς διενέργεια έκπτωσης της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική. Το γεγονός δε, ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη.

Σημειώνεται, επίσης, (σύμφωνα πάντοτε με την ίδια ΠΟΛ.), ότι η εν προκειμένω, διερευνώμενη περίπτωση δεν έχει καμία απολύτως ταύτιση ή, έστω, έμμεση σχέση με την περίπτωση, κατά την οποία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, απαγορεύεται η έκπτωση εικονικής δαπάνης, είτε υπό την έννοια ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1823/1994, ΣΤΕ 141/1993 κλπ). Και τούτο, διότι, ως ελέχθη, η προκείμενη εικονικότητα δεν έχει κανένα από τα χαρακτηριστικά της προναφερθείσας εικονικότητας (όπου, ευλόγως άλλωστε, δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη), αλλά περιορίζεται αυτή μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός, το οποίο, καλοπίστως, αγνοείτο από τον λήπτη.

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 ενσυνειδήτη 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.

Επειδή, ο νόμος 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) ορίζει, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 30 παρ.1, ότι : « *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.....*». Στο **άρθρο 32 παρ. 1**, ότι : «*Το*

δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυε το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι : « δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017** (Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία), ορίζεται ότι : « 1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α`179) και της περίπτωσης δ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α`170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή ακολούθως, με την **ΠΟΛ.1097/2016** κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ 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, επιπροσθέτως, σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΔΕΚ, το δικαίωμα για έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 17 επ. της έκτης Οδηγίας (ΦΠΑ) (αριθ. 77/388/ΕΟΚ, ΕΕ L 145/1977) αποτελεί

αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται, το δε δικαίωμα ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ. αντί πολλών τις αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, C-110/98 και C-147/98, GABALFRISA κ.λπ. κατά Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), σκέψεις 43 και 44, όπου και η σχετική νομολογία του ΔΕΚ), όμως γίνεται συγχρόνως δεκτό, ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν εκτείνεται στο φόρο αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο (βλ. κρίση της σημαντικής αποφάσεως του ΔΕΚ της 13ης Δεκεμβρίου 1989, Genius Holding BV κατά Staatssecretaris van Financien, C-342/87), περαιτέρω δε ότι **σε περιπτώσεις που χαρακτηρίζονται από απάτη ή κατάχρηση, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει την επιστροφή των ποσών ως προς τα οποία έγινε η έκπτωση, εφόσον οι εκπτώσεις έγιναν βάσει ψευδών δηλώσεων και στοιχείων** (ό.π. C-110/98 και C-147/98, σκέψη 46).

Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων.

Μέσα στα πλαίσια της τελευταίας ως άνω νομολογίας του ΔΕΚ και του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας κινείται και η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β του ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., **θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ** ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού.

Κατά συνέπεια, ενόψει των ανωτέρω, κάθε εικονικό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, αποτελώντας ίσως την κλασσική περίπτωση μη νόμιμου τιμολογίου ή άλλου ισοδύναμου προς αυτό κατά τον ΚΦΑΣ φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι η διαπίστωση της εικονικότητας ενός τέτοιου στοιχείου εμπεριέχει καταρχήν περίπτωση απάτης και κατάχρησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

Με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη :

α) Τις διαπιστώσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, από τις οποίες προκύπτει ότι ο εκδότης, ήτοι η «...», είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο, αφού για την εκτέλεση του ανατεθέντος σ' αυτήν έργου, δε διέθετε επαγγελματική έδρα, αλλά κυρίως και σημαντικότερο, μηχανήματα έργου, φορτηγά και μεταφορικά μέσα, καθώς και προσωπικό,

β) τις προϋποθέσεις που ορίζει η ΠΟΛ.1097/2016, περί δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, που αφορά πραγματική συναλλαγή, που όμως παρασχέθηκε από πρόσωπο διαφορετικό από τον αναφερόμενο εκδότη, περίπτωση, που δεν συντρέχει εν προκειμένω,

γ) το γεγονός ότι στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., και στις περιπτώσεις των εικονικών ή πλαστών τιμολογίων είναι προφανές, ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, που επιτάσσει την επιβολή προστίμου στον λήπτη των στοιχείων αυτών, ως εκ τούτου, δεν τίθεται ζήτημα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των εικονικών φορολογικών στοιχείων και οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 ΚΔΔ, η φορολογική αρχή έχει το αντικειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της. Προς τούτο, σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 116/2013 αρκεί, κατ'αρχήν ο έλεγχος να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί εσφαλμένου υπολογισμού του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014, επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυαν το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014, οριζόταν ότι : «2. α)..., β)...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας....».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 7 του ν. 4337/2015**, ορίζεται ότι : « 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222),

που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#) , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α).....β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας... ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους..... 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170).»»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από την επισκόπηση του υποβληθέντος εντύπου Ν φορολογικού έτους 2014, προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ανήλθαν το οικείο έτος, στο ύψος των 2.801.928,57 €, ενώ τα φορολογητέα κέρδη της, μετά την καταχώρηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 461.750,00 €, διαμορφώθηκαν στο ποσό των 1.047.350,12 €, ενώ ο αναλογών φόρος ανήλθε στο ύψος των 272.311,03 €, συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή επέβαλε το πρόστιμο της περίπτωσης β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ήτοι, ποσό ίσο με το 40% της αξίας των στοιχείων και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 13/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία ... με διακριτικό τίτλο ...» με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς το πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. .../12-12-2019 φορολογικού έτους 2014	184.700,00 (461.750,00 X 40%)

Β. Ως προς το πρόστιμο του Φ.Π.Α.

Πρόστιμο άρθρου 79 του ν. 4472/2017	Βάσει Απόφασης
-------------------------------------	----------------

Υπ'αρ. .../12-12-2019 φορολογικού έτους 2014	53.101,25 (106.202,50 X 50%)
--	---------------------------------

Γ. Ως προς το Φ.Π.Α.

Υπ'αρ. .../12-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.813.429,35	2.813.429,35	2.813.429,35
Αξία φορολογητέων εισροών	1.430.118,45	968.368,45	968.368,45
Φόρος εκροών	647.088,77	647.088,77	647.088,77
Υπόλοιπο φόρου εισροών	647.088,77	540.792,69	540.792,69
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		106.296,08	106.296,08
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		50.604,93	50.604,93
Σύνολο φόρου για καταβολή		156.901,01	156.901,01

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτους 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Δ. Ως προς το εισόδημα

Υπ'αρ. .../12-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2014		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		1.047.350,12	1.509.100,12	1.509.100,12	461.750,00
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	174.501,86	294.556,86	294.556,86	120.055,00
Προκαταβολή φόρου		174.501,86	174.501,86	174.501,86	
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	

Πρόσθετος φόρος		60.027,50	60.027,50	60.027,20
Σύνολο φόρου για καταβολή	349.803,72	529.886,22	529.886,22	180.082,50

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. φορολογικού έτους 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση.