



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 17/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1069

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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 από **30-06-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, με έδρα τη επί

της οδού, κατά της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04-31/12/2017 και της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του προϊσταμένου τουκαι τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **30-06-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (ημ/νία κοινοποίησης 01/06/2023), και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του, δεν προέκυψε φόρος σε βάρος της προσφεύγουσας, μειώθηκε όμως η ζημία της κρινόμενης χρήσης στο ποσό των 65.848,04€ βάσει ελέγχου, έναντι του ποσού των 70.599,54 € βάσει δήλωσης, διότι έλαβε και καταχώρησε δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση, με **Α.Φ.Μ.**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 4.751,50€, πλέον ΦΠΑ 1.140,48 €.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του, δεν προέκυψε φόρος σε βάρος της προσφεύγουσας, μειώθηκε όμως η ζημία της κρινόμενης χρήσης στο ποσό των 379.802,55€ βάσει ελέγχου, έναντι του ποσού των 448.347,35€ βάσει δήλωσης, καθώς έλαβε και καταχώρησε: τρία (3) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρησημε **ΑΦΜ**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 12.945,00€ πλέον ΦΠΑ 3.106,80€, είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρησημε **Α.Φ.Μ.**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 9.466,00€ πλέον ΦΠΑ 2.271,64€ και ογδόντα (80) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με **ΑΦΜ**, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 41.382,30 ευρώ πλέον ΦΠΑ 9.931,64 ευρώ.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/04-31/12/2017, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 1.140,48 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^Α ΚΦΔ ύψους 570,24€, **ήτοι** συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **1.710,72 €**, διότι έλαβε και καταχώρησε δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 4.751,50€, πλέον ΦΠΑ 1.140,48 €.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 15.310,08€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58^Α ΚΦΔ ύψους 7.655,04€, **ήτοι** συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **22.965,12€**, διότι έλαβε και καταχώρησε: τρία (3) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρησημε ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 12.945,00€ πλέον ΦΠΑ 3.106,80€, είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρησημε Α.Φ.Μ., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 9.466,00€ πλέον ΦΠΑ 2.271,64€ και ογδόντα (80) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 41.382,30 ευρώ πλέον ΦΠΑ 9.931,64 ευρώ.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 22-05-2023 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει των αριθμ., εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: α) το με αριθμό πρωτΔελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, βάσει του οποίου από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ., **ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ**,, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση και ότι όλα τα εκδοθέντα από πλευράς της φορολογικά στοιχεία, τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και

β) τα με αριθμό πρωτ. έγγραφα αποστολής φακέλου Υπόθεσης - Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ βάσει των οποίων, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις επιχειρήσεις: 1) «.....», Α.Φ.Μ., **ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ**, 2), Α.Φ.Μ., **ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ**, 3) «.....», Α.Φ.Μ., **ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΙΔΩΝ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ**, διαπιστώθηκε ότι αυτές, εξέδωσαν πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές, προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις παραπάνω επιχειρήσεις, ήταν και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι ως άνω εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου τουκαι διενεργήθηκε έλεγχος για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 και του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4987/2022, για την χρονική περίοδο 01/04/2017-31/12/2017 και 01/01/2018– 31/12/2018 και διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα:

Α) το φορολογικό έτος 2017, έλαβε και καταχώρησε δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 4.751,50€, πλέον ΦΠΑ 1.140,48 € και

Β) το φορολογικό έτος 2018, έλαβε και καταχώρησε: τρία (3) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρησημε ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 12.945,00€ πλέον ΦΠΑ 3.106,80€, είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρησημε Α.Φ.Μ., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 9.466,00€ πλέον ΦΠΑ 2.271,64€ και ογδόντα (80) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 41.382,30 ευρώ πλέον ΦΠΑ 9.931,64 ευρώ.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τα αρ..... Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και η προσφεύγουσα με το αριθμ.πρωτ. «Απαντητικό Σημείωμα» κατέθεσε τις απόψεις της εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Πλημμελής αιτιολογία των πράξεων – πλάνη περί τα πράγματα - άρνηση της εικονικότητας – αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

-Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – δεν τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.

-Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του φόρου Εισοδήματος – παραβίαση του άρθρου 22 Ν.4172/2013 .

-Αστήρικτες και αναπόδεικτες οι κρίσεις του ελέγχου που οδηγούν στη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ – πλημμελής η επιβολή των προστίμων του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «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 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 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».

Επειδή στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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. [...]”

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση

αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, 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. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 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 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 την νομολογία «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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ΚΦΔ «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, στο άρθρο 64 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και

φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

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

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

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο

εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στις πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις διαπιστώσεις των ελέγχων που διενεργήθηκαν στις εκδότριες των στοιχείων. Ειδικότερα οι εκδότριες επιχειρήσεις, σύμφωνα με την έρευνα που διενήργησε η ανωτέρω Υπηρεσία, εξέδωσαν πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα μεγάλης αξίας σε μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Πιο συγκεκριμένα :

Η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την οντότητα «.....» αποδεικνύεται, καθώς διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ανυπαρξία των συναλλαγών στο σύνολό τους, που φέρεται να διενήργησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, ειδικότερα κατά τα ελεγχόμενα έτη, :

«.....- δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες προμήθειες/αγορές της ελεγχόμενης οντότητας από τις ατομικές επιχειρήσειςδεδομένου ότι αυτές τυγχάνουν φορολογικώς μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες – «εξαφανισμένες επιχειρήσεις» και για τον λόγο αυτό κρίθηκε ήδη από τη Φορολογική Αρχή ότι τα εκδοθέντα από πλευράς τους επ' ονόματι της ελεγχόμενης από την ΥΕΔΔΕοντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις Τιμολόγια Πώλησης τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ, καθώς επίσης

- δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς εκάστη των αντισυμβαλλομένων αυτής επιχείρηση, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Και αυτό διότι η εκεί ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανεπαρκές έως ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών, ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ... Η εν λόγω οντότητα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις λειτουργώντας ως μέρος ενός κυκλώματος προσώπων λάμβανε από τις προπεριγραφείσες «εξαφανισμένες επιχειρήσεις» σωρεία ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ τιμολογίων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και αυτή με τη σειρά της διοχέτευε αντίστοιχα σε άλλους (λήπτες) φορολογικά στοιχεία

για ανύπαρκτες, ομοίως στο σύνολό τους συναλλαγές, χωρίς δηλαδή να διακινούνται εμπορεύματα και να επιχειρείται με τον τρόπο αυτό η νομιμοποίηση, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση λοιπόν εν γνώση της συμμετείχε σε ένα ευρύ και καλά οργανωμένο κύκλωμα - καθότι σύμφωνα και με αντίστοιχους ελέγχους που η Φορολογική αρχή έχει διενεργήσει σε ομοειδείς επιχειρήσεις εντοπίζει συστηματικά και κατ' εξακολούθηση τους αυτούς συμμετέχοντες - που είχε ως αποκλειστικό και μόνο σκοπό την έκδοση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας. Για την επίτευξη του ως άνω σκοπού η εδώ ελεγχόμενη αλλά και άπαντα τα εμπλεκόμενα πρόσωπα ουδέποτε ανταποκρίθηκαν στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων προκειμένου να δυσχεραίνουν τις σχετικές έρευνες κι εν γένει το έργο του ελέγχου.....»

Από τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕγια την επιχείρηση «.....», προκύπτει η ανυπαρξία των συναλλαγών, που φέρεται να διενήργησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, στο σύνολό τους, ειδικότερα κατά τα ελεγχόμενα έτη:

«...- δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες προμήθειες/αγορές της ελεγχόμενης οντότητας από τις ατομικές επιχειρήσεις δεδομένου ότι αυτές τυγχάνουν φορολογικώς μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες - «εξαφανισμένες επιχειρήσεις» και για τον λόγο αυτό κρίθηκε ήδη από τη Φορολογική Αρχή ότι τα εκδοθέντα από πλευράς τους επ' ονόματι της ελεγχόμενης οντότητας κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις Τιμολόγια Πώλησης τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ, καθώς επίσης

- δεν διενεργήθηκαν οι φερόμενες χονδρικές πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας προς εκάστη των αντισυμβαλλομένων αυτής επιχείρηση, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ για κάθε ελεγχόμενη χρήση. Και αυτό διότι η εδώ ελεγχόμενη οντότητα τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανεπαρκές έως ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών, ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν ΕΙΚΟΝΙΚΑ...Η εν λόγω οντότητα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις λειτουργώντας ως μέρος ενός κυκλώματος προσώπων λάμβανε από τις προπεριγραφείσες «εξαφανισμένες επιχειρήσεις» σωρεία ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ τιμολογίων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και αυτή με τη σειρά της διοχέτευε αντίστοιχα σε άλλους (λήπτες) φορολογικά στοιχεία

για ανύπαρκτες, ομοίως στο σύνολό τους συναλλαγές, χωρίς δηλαδή να διακινούνται εμπορεύματα και να επιχειρείται με τον τρόπο αυτό η νομιμοποίηση, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση λοιπόν εν γνώση της συμμετείχε σε ένα ευρύ και καλά οργανωμένο κύκλωμα - καθότι σύμφωνα και με αντίστοιχους ελέγχους που η Φορολογική αρχή έχει διενεργήσει σε ομοειδείς επιχειρήσεις εντοπίζει συστηματικά και κατ' εξακολούθηση τους αυτούς συμμετέχοντες – που είχε ως αποκλειστικό και μόνο σκοπό την έκδοση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας. Για την επίτευξη του ως άνω σκοπού η εδώ ελεγχόμενη αλλά και άπαντα τα εμπλεκόμενα πρόσωπα ουδέποτε ανταποκρίθηκαν στα αιτήματα της Φορολογικής Αρχής περί προσκόμισης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων προκειμένου να δυσχεραίνουν τις σχετικές έρευνες κι εν γένει το έργο του ελέγχου.....»

Η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την οντότητα «.....» αποδεικνύεται, καθώς διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ανυπαρξία των συναλλαγών στο σύνολό τους, πρόκειται δε για μία εξαφανισμένη – ανύπαρκτη επιχείρηση καθώς: «.....»

-Έκανε έναρξη εργασιών την 31/07/2018 με αντικείμενο εργασιών ως κύρια «Λιανικό Εμπόριο Ειδών Ιματισμού» κα ως δευτερεύουσες «Χονδρικό Εμπόριο Ειδών Ιματισμού κλπ.» και έδρα – οδός Από επιτόπιο έλεγχο που έγινε από συνεργείο της Υπηρεσίας, δεν προέκυψε να λειτουργεί η επιχείρηση αυτή στην διεύθυνση που δηλώθηκε.

-Δεν ασκούσε καμία εμπορική δραστηριότητα από τη δηλούμενη ως έδρα της ή άλλο τόπο, εφόσον ήταν και είναι άγνωστη στη δηλωθείσα διεύθυνση.

-Δεν υπέβαλε όλες τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ενώ όσες έχει υποβάλλει είναι μηδενικές, δίχως να αποδίδει το Φ.Π.Α. που αναλογεί στα τιμολόγια που εξέδωσε,

-Δεν υπέβαλε καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος

-Δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών για το έτος 2019, ενώ για το έτος 2018 υπέβαλε μόνο συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων και ουχί για αγορές – έξοδα – δαπάνες.

-Δεν προέβη στην εξόφληση (εν όλω ή εν μέρει) των ανωτέρω επιβληθέντων προστίμων.

-Δεν προσκομίσθηκαν φορτωτικά έγγραφα που να αποδεικνύουν τη μεταφορά εμπορευμάτων στις λήπτριες επιχειρήσεις, ενώ στα προσκομισθέντα από τους λήπτες φορολογικά στοιχεία (εκδόσεως της ελεγχόμενης), δεν προκύπτει να αναγράφεται ο τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων (π.χ. ο αριθμός κυκλοφορίας του σχετικού οχήματος μεταφοράς).

-Δεν υφίστανται αγορές εμπορευμάτων που να δικαιολογούν το μεγάλο όγκο των δηλωμένων (βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών) πωλήσεων για το έτος 2018. Για το έτος 2019 προκύπτει μικρή συναλλακτική δραστηριότητα, είτε πωλήσεις εμπορευμάτων από την ελεγχόμενη, βάσει των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων εξόδων (ως τιμολογίων αγοράς) από τους αντισυμβαλλομένους του.

-Δεν υφίστανται στοιχεία όπως απόδειξη πληρωμής, είσπραξης, κατάθεσης σε τραπεζικό λογ/σμό,

φωτοαντίγραφα επιταγών κλπ, παραστατικά που διασφαλίζουν και επιβεβαιώνουν ότι πράγματι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, ενώ παρατηρείται έκδοση μεγάλου πλήθους τιμολογίων σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 500,00 ευρώ μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β του ν. 4172/2013, για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού, τα οποία εξοφλούνταν με μετρητά. Βέβαια στις περιπτώσεις που εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία άνω των 500,00 ευρώ (όπως για π.χ. επιχείρηση με την επωνυμίαμε Α.Φ.Μ. συνολική καθ. αξία 12.945,00 και Φ.Π.Α. 3.106,80 αριθ. φορολ. στοιχείων 3») δεν διαπιστώθηκε να εξοφλούνται τα τιμολόγια για τις συναλλαγές αυτές με τη χρήση τραπεζικών λογαριασμών, αφού κινήσεις αντίστοιχων εταιρικών – τραπεζικών λογαριασμών δεν υφίστανται.

Περαιτέρω, ο έλεγχος του, έπειτα από την επεξεργασία των βιβλίων και στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα και αφού έλαβε υπόψη τα αναλυτικώς περιγραφόμενα στις ανωτέρω εκθέσεις, προχώρησε σε διαπιστώσεις σύμφωνα με τις οποίες:

Ως προς τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας «.....» :

«...όλα αφορούν σε πωλήσεις διαφόρων ειδών σερβιρίσματος (ποτήρια, κούπες, πιάτα), είδη που δεν ανταποκρίνονται στο κύριο αντικείμενο εργασιών της εκδότριας επιχείρησης ήτοι «Λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού», ούτε περιλαμβάνονται στους λοιπούς δηλωθέντες ΚΑΔ δραστηριοτήτων της ήτοι «Χονδρικό / Λιανικό εμπόριο εξαρτημάτων και ανταλλακτικών κινητής τηλεφωνίας».

...από τις ημερομηνίες έκδοσης προκύπτει ότι αυτά, εκδίδονται σχεδόν καθημερινά για διάστημα δεκαέξι ημερών με αναγραφόμενη αξία κατώτερη των 500,00 ευρώ, γεγονός που δεν συνάδει με την επιχειρηματική πρακτική και καταδεικνύει την προσπάθεια κατακερματισμού της συνολικής αξίας πώλησης των συγκεκριμένων ειδών ώστε να μην απαιτείται η εξόφληση των συναλλαγών με τραπεζικό μέσο πληρωμής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013 και αυτές να παρουσιάζουν εικόνα νομιμοφάνειας.

Για τα φορολογικά στοιχεία που η αξία τους υπερβαίνει τα 500,00 ευρώ, η ελεγχόμενη προσκόμισε τις αριθμ..... αποδείξεις κατάθεσης προς την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, στην Εθνική Τράπεζα (Κατάστημα), με αξία κατάθεσης αυτή των φορολογικών στοιχείων και εντολέα της συναλλαγής την Τα ανωτέρω παραστατικά εξόφλησης δεν βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της ελεγχόμενης.

Όσον αφορά τις εξοφλήσεις των συναλλαγών, ο έλεγχος του διαπίστωσε τα ακόλουθα:

«Από τα πληροφοριακά στοιχεία που τους απεστάλησαν από τα εν λόγω Πιστωτικά Ιδρύματα διαπιστώθηκε ότι μεγάλο πλήθος τραπεζικών καταθέσεων διενεργείται τακτικά και κατ' επανάληψη από το φυσικό πρόσωπο με στοιχεία Δ.Ο.Υ.....), η οποία όμως σύμφωνα με τα

πληροφοριακά στοιχεία της Α.Α.Δ.Ε (βλ. περιεχόμενο συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών) δεν εμφανίζεται να συναλλάσσεται εμπορικά με την εδώ ελεγχόμενη οντότητα.

Έπειτα από σχετική έρευνα ...στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε διαπιστώθηκε ότι το ανωτέρω φυσικό πρόσωπο απασχολούνταν κατά τη χρήση 2018 εργασιακάαπό την μονοπρόσωπη Ι.Κ.Ε. με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ., Δ.Ο.Υ.).

Ειδικότερα εντοπίστηκε στα πληροφοριακά συστήματα σχετική δήλωση καταβολής αποδοχών της εδώ ελεγχόμενης οντότητας.

Παρόλ' αυτά και σύμφωνα με σχετικές πληροφορίες ... από τον Ε.Φ.Κ.Α. η ανωτέρω εργαζόμενη δεν ήταν αντιστοίχως ασφαλισμένη στον ανωτέρω φορέα.»

Περαιτέρω

«Ο τρόπος εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών παραστατικών είναι κυρίως μέσω κατάθεσης μετρητών, και μάλιστα σχεδόν όλες οι καταθέσεις μετρητών – προς εξόφληση επίμαχων τιμολογίων – διενεργούνται, όπως απεδείχθη από τα στοιχεία που συγκέντρωσε ο έλεγχος, από κάποιο από τα παραπάνω εμπλεκόμενα με την εδώ ελεγχόμενη οντότητα πρόσωπα π.χ. από υπάλληλο αυτής ή υπάλληλο της ετερορρύθμου εταιρείας στην οποία συμμετέχει κλπ.

Επίσης η τακτική αυτή ακολουθείται ακόμη και για περιπτώσεις που ο φερόμενος λήπτης είναι επιχείρηση που εδρεύει εκτός Αττικής, όπως π.χ. στο Αγρίνιο, στη Λαμία, στην Πάτρα, ακόμη και στην Κρήτη, Κω και Ρόδο!!!Επομένως εύλογα διερωτάται ο έλεγχος πώς είναι δυνατόν να κατατίθενται για λογαριασμό των ανωτέρω προσώπων μετρητά από το απασχολούμενο προσωπικό της εδώ ελεγχόμενης.

Από την άλλη, ακόμα και στις περιπτώσεις που η σχετική εξόφληση των επίμαχων παραστατικών γινόταν μέσω τραπεζικού συστήματος από την έρευνά μας διαπιστώθηκε ότι στην πλειοψηφία τους οι σχετικές πληρωμές (εξοφλήσεις) έχουν διενεργηθεί δυνάμει καταθέσεων μετρητών από πλευράς τρίτων και ουχί των συναλλασσόμενων αυτής προσώπων (ληπτριών επιχειρήσεων), τα οποία (πρόσωπα) είτε συνδέονται μαζί της (εργασιακά ή εταιρικά, ήτοι οι υπάλληλοι αυτής ή της ετερορρύθμου εταιρείας στην οποία συμμετέχει, ο ειδικός πληρεξούσιος/αντιπρόσωπος κλπ.) είτε όχι.

Ήτοι δηλαδή διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω εξοφλήσεις διενεργήθηκαν με μετρητά που κατέθετε η ίδια η οντότητα μέσω εντεταλμένων αυτής προσώπων!!!

Πιο συγκεκριμένα από τον παρόντα έλεγχο προέκυψε ότι η ελεγχόμενη οντότητα προφανώς σε συνεργασία με τις λήπτριες επιχειρήσεις καθώς και με μια πλειάδα τρίτων προσώπων, χρησιμοποιούσε ένα πολύπλοκο και με πολλές παραλλαγές σύστημα διαχείρισης των χρημάτων που είχε σκοπό αφενός να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές της και αφετέρου να δυσκολέψει την ανίχνευση της παράνομης δραστηριότητας από τις αρχές. Άξιο λόγου και ισχυρή ένδειξη εικονικότητας αποτελεί και το γεγονός της χρονικής απόστασης μεταξύ της κατάθεσης χρημάτων από τις λήπτριες επιχειρήσεις και της σχεδόν ταυτόχρονης ανάληψής τους.

Πλήθος εκ των διενεργούμενων καταθέσεων μετρητών λαμβάνουν χώρα από πρόσωπα τα οποία κατόπιν σχετικής έρευνας διαπιστώθηκε ότι συνδέονται με την εδώ ελεγχόμενη οντότητα ή την ετερόρρυθμη εταιρεία στην οποία η εδώ ελεγχόμενη συμμετέχει και όχι από τα εμφανιζόμενα στη σχετική τραπεζική αιτιολογία πρόσωπα. Επιπλέον διαπιστώνεται ότι οι καταθέσεις αυτές γίνονται σε τραπεζικά καταστήματα της Αθήνας.

Η συγκεκριμένη πρακτική προκαλεί προβληματισμό στον έλεγχο καθώς αφενός μεν γίνεται συστηματικά, αφετέρου δε με αυτόν τον τρόπο φέρεται να γίνονται καταθέσεις για λογαριασμό πελατών των οποίων η έδρα άσκησης δραστηριοτήτων τους βρίσκεται εκτός Αθηνών.....».

Ως προς τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας «.....» :

« ...αφορούν σε πωλήσεις διαφόρων ειδών σερβιρίσματος (ποτήρια, κούπες, πιάτα), είδη που δεν ανταποκρίνονται στο κύριο αντικείμενο εργασιών της, ήτοι «Λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού», ούτε περιλαμβάνονται στους λοιπούς δηλωθέντες ΚΑΔ δραστηριοτήτων της ήτοι «Χονδρικό / Λιανικό εμπόριο υποδημάτων, χονδρικό / λιανικό εμπόριο εξαρτημάτων και ανταλλακτικών κινητής τηλεφωνίας».

Περαιτέρω από τις ημερομηνίες έκδοσης προκύπτει ότι αυτά, εκδίδονται ανά δύο σχεδόν καθημερινά με αναγραφόμενη αξία κατώτερη των 500,00 ευρώ, γεγονός που δεν συνάδει με την επιχειρηματική πρακτική και καταδεικνύει την προσπάθεια κατακερματισμού της συνολικής αξίας πώλησης των συγκεκριμένων ειδών ώστε να μην απαιτείται η εξόφληση των συναλλαγών με τραπεζικό μέσο πληρωμής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013 και αυτές να παρουσιάζουν εικόνα νομιμοφάνειας.

Επιβεβαίωση της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αποτελεί και το γεγονός ότι τα φορολογικά στοιχεία με αριθμό που εκδόθηκαν στις 08-02-2018, φέρουν μεγαλύτερη αρίθμηση από το φορολογικό στοιχείο με αριθμό, που εκδόθηκε την επόμενη ημέρα 09-02-2018...»

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

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό

βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι Εκθέσεις Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε οι απόψεις των οποίων υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών

διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ.** , με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε τα υπ'αρ. Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και σε απάντηση αυτών, η προσφεύγουσα υπέβαλε

το με αριθμ. πρωτ υπόμνημα απόψεων εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 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.....**».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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, όπως αποδείχθηκε από τον έλεγχο, οι επίμαχες συναλλαγές της προσφεύγουσας βασίζονται σε εικονικά εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, συνεπώς νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε ισόποση μείωση των δηλούμενων ζημιών και στην αναμόρφωση των οικονομικών αποτελεσμάτων με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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, στη προκείμενη περίπτωση από τον διενεργηθέντα έλεγχο τουγια την προσφεύγουσα, θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται επαρκώς η εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών τόσο από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της από 22-05-2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο από 01/04/2017 ως 31/12/2017, όσο και από τις διαπιστώσεις της από 22-05-2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ για την περίοδο από 01/01/2018 ως 31/12/2018.

Επομένως καθόσον οι επίμαχες συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές, δε δύναται να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών των εικονικών φορολογικών στοιχείων και ακολούθως ορθά επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 58Α ΚΦΔ , λόγω ανακριβούς υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **30-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/
Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	70.599,54€	65.848,04€	65.848,04€	4.751,50€

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/
Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ζημία που αναγνωρίζεται	448.347,35€	379.802,55€	379.802,55€	68.544,80€

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου,
φορολογικής περιόδου 01/04-31/12/2017, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.710,72€	1.710,72€

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

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-
-----------	---------------	---------------	-----------	------------------

			ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	-	22.965,12€	22.965,12€	22.965,12€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.976,86€	5.976,86€	5.976,86€	0,00€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.