



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29 -11-2023

Αριθμός απόφασης: 1978

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με υποκατάστημα στην επί της οδού κατά: α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του ν.4472/2017, φορολογικού έτους 01/03/2015 – 31/12/2015 β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 01/03/2015 – 31/12/2015, και γ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 01/03/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ως άνω υπηρεσίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του **Τμήματος Α4** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας περιορισμένης, με υποκατάστημα στην Ελλάδα, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. προβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **75.830,65€** (=151.661,29€ Χ 50%) για το φορολογικό έτος 01/03/2015 – 31/12/2015, διότι διαπιστώθηκε ότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ν.4174/2013, με τα οποία διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των §§1 περ. β' & 3 του άρθρου 32 του ν.2859/2000. Το πρόστιμο επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 και 55§2φ του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έλαβε: εβδομήντα πέντε (75) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 489.245,16€ πλέον ΦΠΑ 112.526,39€ εκδόσεως της επιχείρησης και τριάντα εννέα (39) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 170.151,76€ πλέον ΦΠΑ 39.134,90€ εκδόσεως της επιχείρησης

2. Με την υπ' αριθμ. προβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 01/03/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 191.222,21€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 95.611,11€, ήτοι συνολικό ποσό **286.833,32€**.

3. Με την υπ' αριθμ. προβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 01/03/2015 – 31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 96.931,72€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 48.465,86€, ήτοι συνολικό ποσό **145.397,58€**.

Οι ως άνω προβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν των πορισμάτων των από εκθέσεων επανάληψης διαδικασίας προστίμου ΦΠΑ, εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ. εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ΕΛΚΕ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με την αριθ. αρχική εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. διενήργησε στην προσφεύγουσα εταιρεία μερικό έλεγχο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ και το έτος 2021 και εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας α) την με αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021, β) τη με αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017, φορολογικού έτους

2015, γ) τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και δ) τη με αριθ. Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Κατά αυτών η προσφεύγουσα υπέβαλε την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, επί της οποίας εξεδόθη η με αρ. απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών, με την οποία επικυρώθηκε η με αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021, αλλά ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους οι με αριθ. Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 79 του ν.4472/2017, αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2015, ως νομικώς πλημμελείς λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, ειδικότερα δε διότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις απόψεις της προσφεύγουσας επί του σημειώματος διαπιστώσεων με τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, που προσκομίστηκαν-κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών στις, και επομένως μία ημέρα πριν την έκδοση των προαναφερόμενων-προσβαλλόμενων πράξεων, που έλαβε χώρα κατά την εκπνοή του έτους 2022 και δη στις

Ακολούθως, και σε συμμόρφωση προς την υπ' αρ. Απόφαση της Δ.Ε.Δ. η οποία κοινοποιήθηκε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας η με αρ., εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος.

Πρόκειται για επιχείρηση που λειτουργεί με την μορφή υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών το ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ & ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ως Κύρια δραστηριότητα και πλήθος λοιπών δραστηριοτήτων (ως δευτερεύουσες), μεταξύ των οποίων και το λιανικό εμπόριο Ηλεκτρονικών Υπολογιστών και περιφερειακών τους. Η επιχείρηση διατηρεί εγκατάσταση (υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας) επί της οδούενώ η μητρική εταιρεία βρίσκεται Νόμιμος Εκπρόσωπος δε αυτής από ενάρξεως έως σήμερα ο κος κάτοικος σύμφωνα με το Ηλεκτρονικό σύστημα της Φορολογικής Αρχής.

Το 1ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απέστειλε με συστημένη επιστολή την υπ' αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας η προσφεύγουσα εταιρεία έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, τα οποία ελέγχθηκαν από το ως άνω ΕΛ.ΚΕ

Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ειλικρινή και προσδιόρισε τα αποτελέσματά της προσφεύγουσας εταιρείας λογιστικά. Ειδικότερα τα ακαθάριστα έσοδά της προσδιορίστηκαν, όπως των βιβλίων, σε ύψος 3.293.230,55 ευρώ.

Για τον προσδιορισμό των καθαρών της κερδών ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία εικονικά τιμολόγια, όπως αυτά περιέχονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, καθαρής αξίας 489.245,16 ευρώ από την επιχείρηση και 170.151,76 ευρώ από την επιχείρηση, αντίστοιχα, ήτοι συνολικά 659.396,92 ευρώ, δεν αποτελούν πραγματικές δαπάνες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 α και β του Ν. 4172/2013, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύνολο της αξίας 659.396,92 ευρώ εκ των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως πραγματοποιηθείσα δαπάνη και πρέπει να προστεθεί ως λογιστική διαφορά ελέγχου.

Κατόπιν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο σε ποσό ύψους 862.274,69 ευρώ και η προς απόδοση διαφορά φόρου σε ποσό ύψους 191.222,21 ευρώ, κατά τα αναλυτικότερα αναγραφόμενα στην οικεία από έκθεση επανάληψης διαδικασίας προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ως άνω ΕΛ.ΚΕ.

Στη φορολογία Φ.Π.Α, επειδή όπως προαναφέρθηκε προσκομίστηκαν στον έλεγχο όλα τα βιβλία καθώς και τα παραστατικά εσόδων και εξόδων, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, όσον αφορά τις εκροές λαμβάνει υπόψη αυτές που προκύπτουν από το ισοζύγιο γενικού-αναλυτικών καθολικών και από τα ως άνω προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 2 του Ν. 2859/2000, και όσον αφορά τις εισροές δεν αναγνωρίζει ως εισροές την αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων και κατ' ακολουθία μειώνει και τον αντιστοιχούντα σε αυτές Φ.Π.Α.. Ακολούθως, ο οφειλόμενος ΦΠΑ προσδιορίστηκε σε ποσό ύψους 96.931,72 ευρώ (διαφορά φόρου για καταλογισμό), κατά τα αναλυτικότερα αναγραφόμενα στην οικεία από έκθεση επανάληψης διαδικασίας προσδιορισμού ΦΠΑ του ως άνω ΕΛ.ΚΕ.

Επιπλέον προσδιορίστηκε ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α λόγω της λήψης των εικονικών τιμολογίων, κατά τα ως άνω αναφερόμενα, πράξεις για τις οποίες καταλογίστηκαν παραβάσεις, ως εξής:

Εξαιτίας της λήψης εβδομήντα πέντε (75) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 489.245,16 ευρώ πλέον ΦΠΑ

112.526,39 ευρώ από την επιχείρηση, το επιβαλλόμενο πρόστιμο του αρθρ.6 του ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το αρθρ. 79 του ν. 4472/2017, προσδιορίστηκε σε ποσό ύψους $112.526,39 \times 50\% = 56.263,20$ ευρώ.

Εξαιτίας της λήψης τριάντα εννέα (39) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 170.151,76 ευρώ πλέον ΦΠΑ 39.134,90 ευρώ από την επιχείρηση, το επιβαλλόμενο πρόστιμο του αρθρ.6 του ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το αρθρ. 79 του ν. 4472/2017, προσδιορίστηκε σε ποσό ύψους $39.134,90 \times 50\% = 19.567,45$ ευρώ. Εν τέλει, σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης επεβλήθη κατ' αρ. 6 του Ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το αρθρ. 79 του Ν. 4472/2017, πρόστιμο συνολικού ύψους 75.830,65 ευρώ.

Ενόψει των ανωτέρω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση κοινοποιήθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων με προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του φορολογικού έτους 2015, με τα οποία της γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκείνη εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής τους, μας γνωρίσει τις απόψεις της. Επί του ως άνω Σημειώματος η ελεγχόμενη επιχείρηση απάντησε δια εγγράφου της το οποίο φέρει αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ της Υπηρεσίας μας και σύμφωνα με το οποίο προέβλεπε ότι κακώς εκδόθηκαν οι Πράξεις Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., επειδή -μεταξύ άλλων- κατά των Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. και της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με βάση τις οποίες έχουν καταλογισθεί οι διαφορές Ελέγχου, έχουν νόμιμα και εμπρόθεσμα ασκηθεί προσφυγές ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων. Ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε, ωστόσο, τον ανωτέρω ισχυρισμό, ο οποίος θα είχε έννομο αποτέλεσμα εάν οι προσφυγές είχαν εκδικασθεί με θετικό για την επιχείρηση αποτέλεσμα και ειδικότερα με την έκδοση οριστικών εκτελεστών αποφάσεων, οπότε θα ήταν υποχρεωμένος να συνυπολογίσει-συνεκτιμήσει την απόφαση του Δικαστηρίου.

Κατόπιν όλων αυτών εξεδόθησαν οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν επανάληψης διαδικασίας, σύμφωνα με την υπ'

αρ. απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών, οι οποίες στις 22.06.2023 κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά (e-Κοινοποίηση) στην ελεγχόμενη μαζί με τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο αρ. 5 παρ. 3 ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν στο σύνολό τους οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Νομική και ουσιαστική αβασιμότητα των διαπιστώσεων των από εκθέσεων επανάληψης διαδικασίας προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και Προστίμου ΦΠΑ, του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

α) λανθασμένα ο έλεγχος δεν δέχθηκε τις ως άνω δαπάνες και προσδιόρισε στο εισόδημα τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 862.274,69€ αντί του ορθού ποσού 202.867,77€ και δεν αναγνώρισε στο ΦΠΑ τις εισροές, καίτοι στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ έτους 2015 έχουν εμπρόθεσμα δηλωθεί ως προμηθευτές οι εκδότες τούτων, η δε εξόφληση αυτών έχει λάβει χώρα με την παράδοση αξιογράφων στους εκδότες των παραστατικών προμηθευτών και προς εξόφληση τούτων, και ότι καθ' όλη την διάρκεια της συνεργασίας τους με την προσφεύγουσα εταιρεία οι ως άνω προμηθευτές είχαν ενεργό ΑΦΜ, είχαν δηλωμένη στις φορολογικές αρχές έδρα, είχαν πραγματικές και δηλωμένες αγορές εμπορευμάτων, είχαν δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις, απασχολούσαν προσωπικό και είχαν παραλάβει επιταγές και μετρητά.

β) Το 1^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν εξέτασε καθόλου τα προσκομισθέντα φορολογικά παραστατικά και λοιπά στοιχεία που αφορούν τους προμηθευτές της προσφεύγουσας εταιρείας αλλά αντιθέτως και όλως εσφαλμένα, νόμω και ουσία αβάσιμα, αναιτιολόγητα και καταχρηστικά, χωρίς καν να επισκοπήσει τα στοιχεία και χωρίς να διενεργήσει νέο δικό του έλεγχο, βασίστηκε στις από εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και υιοθετώντας τα αναγράφόμενα στις άνω εκθέσεις, κατέληξε σε εσφαλμένα, αβάσιμα και αναιτιολόγητα συμπεράσματα, λησμονώντας το γεγονός ότι κατά των άνω εκθέσεων ελέγχου και των βάσει αυτών εκδοθέντων αποφάσεων προστίμου και ως προς τις διαπιστώσεις αυτών περί λήψης εικονικών τιμολογίων, έχουν νόμιμα και εμπρόθεσμα ασκηθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία οι προβλεπόμενες διοικητικές προσφυγές ενώπιον των αρμοδίων Διοικητικών Δικαστηρίων, επί των οποίων δεν έχει ακόμη εκδοθεί απόφαση.

γ) Το 1^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν συμμορφώθηκε ούτε με την με αριθμό απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σε εκτέλεση της οποίας όφειλε να προβεί σε αυτοτελή έλεγχο αναφορικά και με τα φορολογικά παραστατικά και λοιπά στοιχεία που αφορούν τους προαναφερόμενους δύο προμηθευτές της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι :

« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

« 5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει

δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώςαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§1 περ. β' «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013:

- « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:
- α)
 - β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη τη αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
 - γ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

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

.....

- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 « Διορθωτικός προσδιορισμός φόρο» του ΚΦΔ:

«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, σύμφωνα με τα αναλυτικά αναφερόμενα στις από εκθέσεις ελέγχου επανάληψης διαδικασίας προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και αντίθετα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη

συμμόρφωσης της φορολογικής αρχής με την με αριθμό απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών, σε βάρος της προσφεύγουσας και σε συμμόρφωση με ως άνω απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών, ο Προϊστάμενος του ως άνω ΕΛΚΕ εξέδωσε την με αρ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, βάσει της οποίας, διενεργήθηκε ενδελεχής έλεγχος και πλήθος ελεγκτικών επαληθεύσεων στην προσφεύγουσα εταιρεία, προκειμένου να προσδιοριστεί το ύψος του οφειλόμενου φόρου, δεδομένων και των διαπιστωθεισών σε βάρος της παραβάσεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές απεικονίζονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και 4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, οι οποίες ελήφθησαν υπόψιν του ελέγχου.

Επειδή, από τις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου επανάληψης διαδικασίας του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση η διαπίστωση της ως άνω φορολογικής αρχής ότι η προσφεύγουσα εταιρεία στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **659.396,92€**, και συγκεκριμένα:

1. Από την επιχείρηση εβδομήντα πέντε (75) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 489.245,16€ πλέον ΦΠΑ 112.526,39€ .

2. Από την επιχείρηση, τριάντα εννέα (39) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **170.151,76€** πλέον ΦΠΑ 3939.134,90€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 8 παρ. 1 και 2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 55^Α και 66 του ΚΦΔ.

Επειδή, από τις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου επανάληψης διαδικασίας του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επίσης προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση η διαπίστωση προκύπτει ότι οι ως άνω εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτοι και δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αφορούν στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν στην προσφεύγουσα εταιρεία στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, τα αποτελέσματα και το πόρισμα της οποίες έλαβε υπόψη ο παρόν φορολογικός έλεγχος, ως προς τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αναφέρονται μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

1. Ανύπαρκτος στην δηλωθείσα έδρα.

Συγκεκριμένα από την υπ' αριθμό πρωτ. υπεύθυνη δήλωση της ιδιοκτήτριας του καταστήματος και κάτοικο στο ίδιο κτίριο κ. είναι σαφές ότι η επιχείρηση δεν λειτούργησε ποτέ στη συγκεκριμένη εγκατάσταση.

Το 1^ο τρίμηνο του 2016 από την συγκεκριμένη Δ/νση, φέρεται να έχουν εκδοθεί πλήθος φορολογικών στοιχείων από τον προς επιχείρηση πέραν της ελεγχόμενης ενώ στη Δ/νση αυτή υφίσταται πλέον επαγγελματική εγκατάσταση άλλης επιχείρησης και συγκεκριμένα του ως νομίμου εκπροσώπου του υπό ίδρυση Ν.Π.

2. Δεν υποβάλλει καταστάσεις πελατών - προμηθευτών

3. Δεν υποβάλλονται δηλώσεις εισοδήματος για τις χρήσεις 2015 & 2016 όπου φέρεται να έχει δραστηριότητα.
4. Έχουν υποβληθεί δηλώσεις Φ.Μ.Υ. (σχετικό έγγραφο του ΕΦΚΑ) πλην όμως οι ερωτηθέντες φερόμενοι ως εργαζόμενοι δεν γνωρίζουν τον εργοδότη τους και κάποιοι από αυτούς δεν επιθυμούν να αναγνωρισθεί η ασφάλισή τους - πρόκειται για εικονικές ασφαλίσεις.
5. Υπέβαλε μια και μοναδική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (8/5/2015 - 30/6/2015) με χρεωστικό υπόλοιπο 4.499,31€ το οποίο ποτέ δεν ξοφλήθηκε.
6. Οι δηλωθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (1/6 - 30/10/2015) που φέρεται να διενεργήθηκαν για λογαριασμό του και ανέρχονται σε 4.011.546,38€ είναι πλασματικές καθώς μόνο η φερόμενη προμηθεύτρια εμφανίζεται να έχει δηλωθεί με συναλλαγές (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) 2.834.715,82 €.
7. Σύμφωνα με τις Κυπριακές αρχές είχε δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις μόνο στο έτος 2012 (από 2ο έως και 9ο μήνα) σε μια και μόνο Ελληνική επιχείρηση με ΑΦΜ(ατομική επιχείρηση) με συνολική αξία 230.566 Ευρώ. Επιπλέον οι Κυπριακές αρχές ενημέρωσαν την ΥΕΔΔΕ Αττικής ότι η μεταφορική με βάσει τα αρχεία τους, δεν είχαν οποιαδήποτε συναλλαγή με την εταιρεία
8. Από τους τρεις τραπεζικούς λογαριασμούς που χρησιμοποιήθηκαν επ' ονόματι τα εισερχόμενα εμβάσματα ανήλθαν στις 169.561,10€ (από 2/6/2015 έως 18/8/2015 - 76 ημέρες) ποσό αμελητέο σε σχέση με τα 233 Τιμολόγια εκδόσεώς του (σε 4 διαφορετικούς πελάτες) η αξία των οποίων το 2015 ανέρχεται σε 18.595.458,43€.
9. Η συνολική εικόνα του φερόμενου επιτηδευματία δεν προκύπτει μέσα από την ενεργή & ζωντανή λειτουργία της επιχείρησης - εγκατάστασης αλλά από έγγραφα παραστατικά που βρέθηκαν στην λήπτρια ελεγχόμενη οντότητα, καθώς και από την ηλεκτρονική υποβολή διαφόρων δηλώσεων - καταστάσεων αγνώστου προέλευσης.

Επειδή, στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, τα αποτελέσματα και το πόρισμα της οποίες έλαβε υπόψη ο παρόν φορολογικός έλεγχος, ως προς την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αναφέρονται μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

1. Δεν είχε αγορές ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από ενάρξεως, κρίθηκε ανύπαρκτη συναλλακτικά κατά το φορολογικό 2014 και 2015.
2. Έχει τεθεί σε αναστολή χρήσης Α.Φ.Μ με την με αρ..... Απόφαση της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.
3. Δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές ούτε είχε πραγματοποιήσει Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις όπως αποδείχθηκε , επομένως δεν είχε εμπορεύματα να πουλήσει δεδομένου ότι και στις δύο χρήσεις 2014-2015 δεν είχε καμία συναλλακτική δραστηριότητα .
4. Τα κατασχεθέντα τιμολόγια από τον λήπτη όπως προκύπτει κι από την καρτέλα προμηθευτή που συμπεριλαμβάνεται στην κατάσχεση πληρώνονται μετρητοίς μέχρι και τον 7° μήνα και τα τιμολόγια εκδόσεως 9ου μήνα πληρώνονται με επιταγή της ποσό 135.000,00 από τον λογαριασμό της προς -Αρ. επιταγής και Απόδειξη Είσπραξης Νο με αιτιολογία έναντι λογαριασμού και μία Απόδειξη Είσπραξης την αμέσως επόμενη ημέρα από για την ίδια επιταγή που μεταβιβάζεται στην εκδότρια των τιμολογίων με αιτιολογία έναντι λογαριασμού και υπογραφή

Επειδή, από το αρχείο της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι, για τις ίδιες ως άνω παραβάσεις της λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία των τριάντα εννέα (39) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 170.151,76€ πλέον ΦΠΑ 3939.134,90€, εκδόσεως της , έχει εκδοθεί υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015 για την φορολογική περίοδο 01/01-16/10/2015, του Προϊστάμενο της Φ.Α.Ε. Αθηνών και έχει επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 68.060,70€ (170.151,76 X 40%).

Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ασκήσει την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή στην ΔΕΔ Αθηνών κατά της ως άνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων η προσφυγή έγινε μερικώς δεκτή από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας με την αριθμ. ΔΕΔ

Συγκεκριμένα η Υπηρεσία μας με την αριθμ. Απόφασή της απέρριψε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη εικονικότητας των συναλλαγών που αφορούν στα ως άνω τριάντα εννέα (39) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και περιόρισε το ως άνω επιβαλλόμενο πρόστιμο στο ποσό των 2.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ, λαμβάνοντας υπόψη την με αρ. 2319/2021 απόφαση του ΣΤΕ περί αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997.

Επειδή, στο άρθρο 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή [οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-022012)], σε περίπτωση δε, 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 (ΣΤΕ 1238/2018,

3336/2015, ΣΤΕ 1404-1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, οι ως άνω εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, τα οποία δεν διαθέτουν τις υποδομές, τις αγορές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές στις κρινόμενες χρήσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22-06-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με υποκατάστημα στην Ελλάδα, και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/03/2015 - 31/12/2015

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	191.222,21€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	95.611,11 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	286.833,32 €

(αριθμ. πράξης)

B. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	96.931,72€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	48.465,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	145.397,58 €

(αριθμ. Πράξης)

Γ. Πρόστιμο ΦΠΑ - άρθρου 79 ν. 4472/2017 : 75.830,65€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.