



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/1/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 232

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr,

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στο, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/Περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	---------------------------	-----------------	--------------------	----------------------------

1	.....	.....	Εισόδημα	2017	11.921,76€
2	.....	.....	Φ.Π.Α.	1/1 – 31/12/2017	11.839,53€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις, στην ανωτέρω παράγραφο 4, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 9.537,41€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 2.384,35€.

2) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 7.893,02€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 3.946,51€.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το τηρώντας υποχρεωτικά Γ' κατηγορίας - διπλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το με αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (Α' Υποδιεύθυνση/ Τμήμα Α2 Προληπτικών Ελέγχων) διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ η με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Ελέγχου – Έρευνας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία με την επωνυμία με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας (ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΑΓΕΤΑΙ ΣΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 34 Ν. 2238/94)» κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία

Συνεπεία του με αριθ. πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (Α' Υποδιεύθυνση/ Τμήμα Α2 Προληπτικών Ελέγχων) εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία οι με αριθ. εντολές ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, η με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού, καθώς και η με αριθ. πρωτ. πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων του κρινόμενου φορολογικού έτους 2017.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 32.887,60€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 7.893,02€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των με αριθ. 41 και 42 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καθώς και των αντίστοιχων προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των με ημερομηνία θεώρησης οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η αναστροφή του βάρους απόδειξης.
2. Ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήτο φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο.
3. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας.
4. Η προσφεύγουσα νομική οντότητα ήτο καλόπιστος λήπτης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. 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 τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

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

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

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

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

[...]

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

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της

έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής **αοριστία** της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

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

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

...

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

...

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

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

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

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από

επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

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

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

...

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

Φ.Π.Α.

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

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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

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

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

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

Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π.

Επειδή, οι διατάξεις του ΚΦΔ ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13. Βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.».

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

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

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

αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσταλλωθεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

[...]

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.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής

πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

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

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

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

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

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

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

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣΤΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Β. ... 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, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Ελέγχου – Έρευνας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι:

«...»

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω πραγματικά περιστατικά και τις επιμέρους διαπιστώσεις του ελέγχου, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τα αρχεία της Φορολογικής Διοίκησης, η Υπηρεσία μας διαπίστωσε ότι η οντότητα (ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΑΓΕΤΑΙ ΣΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 34 Ν. 2238/94) -» με ΑΦΜ, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, για τους κάτωθι λόγους:

1. Στην ελεγχόμενη από, έχουν επιβληθεί οι κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 1 περ. α' υποπερίπτωση νί της ΠΟΑ. 1200/02-09-2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1088/07-07-2017, περί αναστολής χρήσης του Α. Φ. Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών καθώς υφίστανται στοιχεία ότι η οντότητα ή έχει διακόψει την δραστηριότητα της ή

διαπράττει φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι δεν βρέθηκε σε καμία, δηλωθείσα διεύθυνση και δεν ανταποκρίθηκε σε Αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για διάθεση των λογιστικών της αρχείων.

2. Δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, επί της οδού και δεν έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή, την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων. Επίσης δεν έχει υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών.

3. Η δήλωση που έχει αναρτηθεί στο Πληροφοριακό Σύστημα Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με αριθμό, σχετικά με την ενοικίαση γραφείου επί της οδού(έδρα), από τον διαχειριστή της ελεγχόμενης, για λογαριασμό της, αναφέρει ως εκμισθωτή πρόσωπο το οποίο έχει αποβιώσει από το έτος 2010.

4. Δεν δηλώθηκε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση, πέραν της έδρας της, ούτε εντοπίστηκε τέτοια από τον έλεγχο.

5. Από την έρευνα, στο Πληροφοριακό Σύστημα Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, δεν βρέθηκε, ούτε αποδείχτηκε ότι η ελεγχόμενη λειτούργησε στις διευθύνσεις που προέκυψαν από τις δηλώσεις μίσθωσης, που είχε υποβάλει.

6. Δεν βρέθηκε ο διαχειριστής, να διαμένει στην δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση, διεύθυνση οικίας του και δεν έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή, την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων.

7. Δεν κατέχει μεταφορικά μέσα και μηχανήματα, έργου.

8. Δεν διέθετε ικανές αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας προκειμένου να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο των δηλωθέντων πωλήσεων στις ελεγχόμενες χρήσεις.

9. Οι πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, αφορούν σε παροχή μεταφορών, όπου τιμολογείται μεταφορικό έργο προς την ελεγχόμενη, κυρίως για διεθνείς μεταφορές για λογαριασμό τρίτων επιχειρήσεων οι οποίες αφενός δεν συμπεριλαμβάνονται στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, που έχει υποβάλει η ελεγχόμενη και αφετέρου, σε όσες περιπτώσεις αναγράφονται εμπορεύματα στα συνοδευτικά έγγραφα, αφορούν εμπορεύματα τα οποία δεν συνάδουν με την δραστηριότητα της (φιστίκια, φρέσκο κρέας, γάλα σε μορφή σκόνης/πούδρα, τακάκια φρένων, υλικά συσκευασίας). Επιπλέον δεν προέκυψαν πληροφορίες για το πώς πραγματοποιήθηκαν οι πληρωμές, πως δόθηκαν τα χρήματα, σε ποιόν, πού και πότε, ούτε προσκομίσθηκαν σχετικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν τις συναλλαγές αυτές.

10. Από τα πληροφοριακά συστήματα της Φορολογικής Διοίκησης, δεν προέκυψε η διενέργεια άλλων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή παραδόσεων, πέραν της παροχής, στην ελεγχόμενη, υπηρεσιών διεθνών μεταφορών.

11. Δεν πραγματοποίησε συναλλαγές με τρίτες χώρες (εισαγωγές/εξαγωγές/διαμετακομίσεις), σύμφωνα με την απάντηση από το Τμήμα Γ' Τελωνειακών Εφαρμογών.

12. Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών και δεν έχει απογραφεί στον ΕΦΚΑ, ως εργοδότης.

13. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ν.Π., για τα φορολογικά έτη 2017-2019.

14. Υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ των υποβληθέντων περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των υποβληθέντων συγκεντρωτικών δηλώσεων τιμολογίων της ελεγχόμενης.

15. Δεν έχει εκπληρώσει τις προς το δημόσιο υποχρεώσεις της.

16. Δεν έχει ανταποκριθεί, στη με αριθ.Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και λοιπές απαραίτητες για την ολοκλήρωση του ελέγχου πληροφορίες.

17. Από την επισκόπηση των Τ.Δ.Α. που περιήλθαν στην διάθεση του ελέγχου, προέκυψε, μεταξύ άλλων, ότι αναγράφονταν αρ. κυκλοφορίας οχημάτων που διέθεταν ψυκτικό μηχάνημα, για την διακίνηση κατασκευαστικών υλικών, γεγονός οξύμωρο, που δεν συνάδει με την κοινή πρακτική.

18. Κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Υ. Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, στην πελάτισσα της ελεγχόμενης, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω οντότητα έλαβε εικονικά στοιχεία από τηνπροκειμένου να είναι σε θέση στη συνέχεια να δικαιολογήσει τη πώληση αγαθών ή υπηρεσιών προς άλλες επιχειρήσεις με βάση την έκδοση και από μέρους της εικονικών φορολογικών στοιχείων.

19. Από την έρευνα του τρόπου εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η ελεγχόμενη στην Τράπεζα προέκυψε πλήθος καταθέσεων και ισόποσων αναλήψεων μετρητών, που πραγματοποιούνται την ίδια ημέρα, στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, εντός ελάχιστων λεπτών, από το ίδιο πρόσωπο. Συνεπώς η χρήση του τραπεζικού συστήματος για την εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων γινόταν για να, προσδοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές.

20. Τα πρόσωπα,, που διενήργησαν σημαντικό μέρος των τραπεζικών συναλλαγών, στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η ελεγχόμενη στην Τράπεζα, δεν ανταποκρίθηκαν σε σχετικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών της Φορολογικής Διοίκησης, ούτε βρέθηκαν στις δηλωθείσες διευθύνσεις τους.

21. Από προγενέστερους ελέγχους που έχουν διενεργηθεί από τις Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, σε δύο από τις λήπτριες οντότητες / φερόμενους πελάτες της ελεγχόμενης, την προέκυψε ότι αφορούν σε ουσιαστικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις, που δεν βρέθηκαν στην έδρα τους, δεν ανταποκρίθηκαν σε Προσκλήσεις της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση λογιστικών αρχείων και είναι και οι ίδιες εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

22. Η λήπτρια οντότητα /φερόμενος πελάτης της ελεγχόμενης,, δεν ανταποκρίθηκε σε Πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για διάθεση των λογιστικών αρχείων (φορολ. ετών 2017-2018) και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα τιμολόγια εκδόσεως της ελεγχόμενης, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επιπλέον από τα φορολογικά, στοιχεία (φωτοαντίγραφα. 14 Τ.Δ.Α.), που περιήλθαν στην διάθεση του ελέγχου από την χορήγηση τραπεζικών παραστατικών, προκύπτει ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία υφίστανται μόνο ως χαρτιά νοούμενα, στα οποία αναγράφονται ψευδή στοιχεία (π.χ. μέσο διακίνησης, έδρα. παραλαβής των εμπορευμάτων), δίχως τελικά να προκύπτει πραγματική συναλλαγή, τα οποία χρησιμοποιούνται/διακινούνται και μέσω του τραπεζικού συστήματος προκειμένου να προσδώσουν νομιμοφάνεια στις συναλλαγές, με τελικό σκοπό να. προκύψει ίδιον όφελος.

Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα **εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, αφού ούτε στην δηλούμενη ως επαγγελματική της έδρα βρέθηκε, ούτε έχει υποβάλει δήλωση μεταφοράς της έδρας ή διακοπής εργασιών, ούτε ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών της αρχείων. Επίσης, δεν διέθετε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις, κ.α.) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών. Επιπλέον, δεν είχε ουσιαστικά, αγορές, καθώς υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλωθέντων στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών και δαπανών σε σχέση με τα έσοδά της.**

Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη για τα φορολογικά έτη 2017-2019, παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΕΣΟΔΑ- ΠΩΛΗΣΕΙΣ			
	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2017	612	3.379.681,37	811.399,70	4.191.081,07
2018	757	2.336.438,78	560.744,14	2.897.182,92
2019	276	375.301,54	90.071,66	465.373,20
ΣΥΝΟΛΟ	1.645	6.091.421,69	1.462.215,50	7.553.637,19

Τα ανωτέρω προέκυψαν από τις υποβληθείσες καταστάσεις Τιμολογίων της ελεγχόμενης για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 τα στοιχεία προέκυψαν από τις υποβληθείσες καταστάσεις Τιμολογίων των αντισυμβαλλομένων καθώς η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε καταστάσεις Τιμολογίων για το φορολογικό έτος 2019. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα:

Εξέδωσε δεκαεπτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 310.190,55€ πλέον ΦΠΑ (24%) 74.445,73 €, φορολογικού έτους 2017, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους προς την οντότητα με την επωνυμία, (όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ. Ε.Δ.Δ. Ε. Πάτρας), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρ. 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 του Ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και των αρ. 55^Α και 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) και της ΠΟΑ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Εξέδωσε πεντακόσια ενενήντα πέντε (595) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.069.490,82€ πλέον ΦΠΑ (24%) 736.953,97€, φορολογικού έτους 2017, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς ογδόντα τρεις (82) οντότητες, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές δηλώσεις τιμολογίων της ελεγχόμενης, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρ. 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 του Ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και των αρ. 55^Α και 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Εξέδωσε επτακόσια πενήντα επτά (757) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.336.438,78€ πλέον ΦΠΑ (24%) 560.744,14€, φορολογικού έτους 2018, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς τριάντα τέσσερις (34) οντότητες, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές δηλώσεις τιμολογίων της ελεγχόμενης, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρ. 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2 του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και των αρ. 55^Α και 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

Εξέδωσε διακόσια εβδομήντα έξι (276) εικονικά φορολογικά, στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 375.301,54€ πλέον ΦΠΑ (24%) 90.071,66€, φορολογικού έτους 2019, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς εξήντα τρεις (63) οντότητες, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές δηλώσεις τιμολογίων πελατών (αντισυμβαλλομένων) της ελεγχόμενης, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρ. 1,3,5,8,9 και 15 παρ. 2

του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και των αρ. 55^Α και 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν.

...».

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (Α' Υποδιεύθυνση/ Τμήμα Α2 Προληπτικών Ελέγχων) διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, λόγω αρμοδιότητας, η με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Ελέγχου – Έρευνας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καθότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της οκτώ (8) **εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 32.887,60€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 7.893,02€** για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή, συνεπεία του με αριθ. πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (Α' Υποδιεύθυνση/ Τμήμα Α2 Προληπτικών Ελέγχων) εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία οι με αριθ. εντολές ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, η με αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού, καθώς και η με αριθ. πρωτ. πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων του κρινόμενου φορολογικού έτους 2017, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι στοιχεία:

- Αντίγραφα όλων των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων που αφορούν τις συναλλαγές της ελεγχόμενης με την εταιρεία κατά το έτος 2017 .
- Αντίγραφα αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των εν λόγω παραστατικών, τον τρόπο διακίνησης των αναγραφόμενων αγαθών, καθώς και κάθε είδους συμφωνητικού που είχε συναφθεί κατά το ελεγχόμενο έτος, με την συγκεκριμένη επιχείρηση.
- Αντίγραφα των λογιστικών αρχείων που τηρήθηκαν κατά την ελεγχόμενη χρήση
- Υπεύθυνη δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου που να αναφέρει ότι τα προσκομιζόμενα αντίγραφα είναι ακριβή αντίγραφα των πραγματικών που φυλάσσονται στην επιχείρηση.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου προσκομίζοντας τα κάτωθι στοιχεία:

- Αντίγραφο των Τιμολογίων Δελτίων Αποστολής: νο και του Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών νο., συνολικής καθαρής αξίας 32887,60€ πλέον Φ.Π.Α. 7893,0€ (συνολικά 40.780,62€)
- Αντίγραφα δέκα αποδεικτικών κατάθεσης μετρητών σε μηχανήματα easypay της τράπεζας που διενεργήθηκαν από, καθώς και αποδεικτικό ενός εμβάσματος - μεταφοράς ποσού στις, συνολικής αξίας 40.424,00€.
- Αντίγραφο των ισοζυγίων των μηνών κατά του οποίους έλαβε τα εν λόγω τιμολόγια καθώς και του Δεκεμβρίου 2017, αντίγραφα των αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών που κινήθηκαν, και μητρώο παγίων του φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, ο έλεγχος προέβη στην εξέταση των επίμαχων οκτώ (8) **εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων**, ήτοι:

α/α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΡ. ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1					4.640,00€	1.113,60€
2					5.700,00€	1.368,00€
3					5.280,00€	1.267,20€
4					4.570,00€	1.096,80€
5					7.100,00€	1.704,00€
6					3.600,00€	864,00€
7					1.710,00€	410,40€
8					287,60€	69,02€
			ΣΥΝΟΛΟ		32.887,60€	7.893,02€

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαπιστώθηκε ότι:

«● Στα Τιμολόγια Δελτία Αποστολής με α/α 1, 2, 3, 4, 5, 7 και 8 που εξέδωσε η και συγκεκριμένα στην αιτιολογία-περιγραφή των αγαθών δεν αναφέρονται οι κατασκευαστές των προϊόντων ή η εταιρεία παραγωγής τους (μάρκα). Διενεργήθηκε έρευνα στο διαδίκτυο και δεν στάθηκε δυνατό να εντοπιστούν οι κωδικοί που αναγράφονται στα εν λόγω τιμολόγια για την περιγραφή των ειδών προς πώληση (πχ κλπ.). Το γεγονός αυτό έχει σαν αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό ο έλεγχος να επαληθεύσει τις τιμές ανά μονάδα πώλησης.

● Η ελεγχόμενη επιχείρηση δήλωσε ότι τα αγαθά που περιγράφονται στα παραπάνω ΤΔΑ μεταφέρθηκαν με φορτηγό της το οποίο αναγράφεται και στα παραστατικά (.....). Μετά από έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι η δεν έχει κανένα μεταφορικό μέσο στην κατοχή της. Το παραπάνω φορτηγό αυτοκίνητο ανήκει στον κ. με έδρα και δραστηριότητα οδικές μεταφορές, που κατά την περίοδο 01/2017 - 03/2017 σύμφωνα με την δήλωση Φ.Π.Α. διενήργησε αποκλειστικά ενδοκοινοτικές παραδόσεις και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 14 του ν.4987/2022, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 42 του ν.4223/2013 δεν προέκυψαν συναλλαγές μεταξύ της και του κ.

● Για το τιμολόγιο με α/α 6 που ως αιτιολογία - περιγραφή αναφέρει την τοποθέτηση - εγκατάσταση υδραυλικού - ηλεκτρολογικού εξοπλισμού κατ' αποκοπή εργασία, δεν προσκομίστηκε ούτε βρέθηκε συμφωνητικό - σύμβαση και δεν περιγράφονται αναλυτικά οι εργασίες με τιμή ανά μονάδα μέτρησης, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτός ο έλεγχος σε σχέση με τις ισχύουσες τιμές της αγοράς.

● Για την εξόφληση των ως άνω παραστατικών προσκομίστηκαν δέκα αποδεικτικά κατάθεσης μετρητών σε μηχανήματα Easyray της τράπεζας σε λογαριασμό της και ένα τραπεζικό έμβασμα μεταφοράς ποσού από λογαριασμό της (GR.....) στον ίδιο λογαριασμό, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΤΡΑΠΕΖΑ		Αριθμός συναλλαγής	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ
.....						3500
.....						2700
.....						2800
.....						3821,6

.....		.....	.....	.....	.....	3800
.....		.....	.....	.....	.....	3750
.....		.....	.....	.....	.....	4950
.....		.....	.....	.....	.....	2500
.....		.....	.....	.....	.....	4600
.....		.....	.....	.....	.....	5882
.....	.....	.....	.....	.....	.....	2120,4
					ΣΥΝΟΛΟ	40424

Από τα ως άνω αποδεικτικά διαπιστώνεται ότι οι καταθέσεις μετρητών πραγματοποιήθηκαν όλες σε καταστήματα της τράπεζας στην Αθήνα, γεγονός που δεν συνάδει με την κοινή πρακτική, αφού η έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης βρίσκεται στην δηλαδή ο πωλητής έχει έδρα στην και ο αγοραστής στην

Στην από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι: «Την ζητήθηκαν από την Τράπεζα, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ έγγραφο της Υπηρεσίας μας, ενδεικτικά τα παραστατικά 257 συναλλαγών (πιστώσεων και χρεώσεων), που έλαβαν χώρα στον λογαριασμό με αρ. GR..... της ελεγχόμενης, ο οποίος είναι και ο μοναδικός λογαριασμός που παρουσιάζει κίνηση κατά την ερευνώμενη περίοδο. Η Τράπεζα, ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Υπηρεσίας μας.

Συγκεκριμένα χορηγήθηκαν στον έλεγχο, για τις συναλλαγές που αφορούν σε καταθέσεις και αναλήψεις μετρητών, αντίγραφα των παραστατικών των συναλλαγών, αντίγραφα εξουσιοδοτήσεων

όπου αυτές εντοπίστηκαν και αντίγραφα τιμολογίων όπου αυτά εντοπίστηκαν.

..... Από την έρευνα στο σύνολο των τραπεζικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν στον λογαριασμό της ελεγχόμενης με αριθμό GR..... της Τράπεζας, σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:
Ο λογαριασμός παρουσιάζει κινήσεις από 01/01/2017-30/06/2018. Στο διάστημα αυτό, πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις συνολικού ύψους 1.335.353,08€ και χρεώσεις συνολικού ποσού 1.335.454,67 €.

Παρατηρείται επίσης εκτεταμένα, στο σύνολό των συναλλαγών που πραγματοποιούνται, είτε με μετρητά, είτε με μεταφορά νοημάτων, το μοτίβο: κατάθεση και άμεση ισόποση ανάληψη, την ίδια ημέρα, από το ίδιο η άλλο κατάστημα.

- Η εκδότρια εταιρεία δεν έχει ορίσει καμία δραστηριότητα εμπορίας συστημάτων καθαρισμού νερού, φίλτρων, συσκευών υπερϊώδους ακτινοβολίας, βυτίων, πιεστικών συγκροτημάτων νερού ή τοποθέτησης υδραυλικού ηλεκτρολογικού εξοπλισμού στο φορολογικό της μητρώο.

- Διενεργήθηκε αυτοψία στις στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης και δεν στάθηκε δυνατόν να ταυτοποιηθεί κανένα από τα συγκεκριμένα αγαθά, βάσει των κωδικών που αναγράφονται στα τιμολόγια. Επιπλέον, κατά την αυτοψία διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Το όπως τα υπέδειξε ο υπεύθυνος της επιχείρησης κος είναι αποσυνδεδεμένα και δεν χρησιμοποιούνται ο στο κυλινδρικό βυτίο 25000lt αναγράφεται η επιχείρηση Πρόκειται για την εταιρεία κατασκευής και εμπορίας πλαστικών βυτίων με έδρα Από την συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών της προκύπτει ότι δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές από την παραπάνω εταιρεία

- Στα κατακόρυφα βυτία 2000lt αναγράφεται η επιχείρηση εταιρεία κατασκευής και διάθεσης πλαστικών μεγάλου όγκου με έδρα Από την

συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών της προκύπτει ότι δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές από την παραπάνω εταιρεία.

- Κατά την επίδειξη του πιεστικού συγκροτήματος νερού που περιγράφεται στο υπό εξέταση τιμολόγιο Α 64, διαπιστώθηκε ότι ηλεκτρολογικός πίνακας φέρει πλακέτα της επιχείρησης κατασκευής και εμπορίας αντλιών. Από την συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών της προκύπτει ότι δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές από την παραπάνω εταιρεία.

Ο υπεύθυνος της ελεγχόμενης επιχείρησης κος δεν έκανε γνωστά στο έλεγχο επιπλέον στοιχεία σχετικά με τα πρόσωπα με το οποία επικοινωνήσε για την προμήθεια των συγκεκριμένων μηχανημάτων, τον τρόπο παραγγελίας κλπ., ούτε μας διευκρίνισε γιατί επιλέχθηκε ο συγκεκριμένος τρόπος πληρωμής και από ποιόν έγινε η κατάθεση χρημάτων σε ΑΤΜ τραπέζης σε υποκατάστημα Αθηνών.».

Επειδή, εν συνεχεία, διενεργήθηκε έλεγχος στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας και συγκεκριμένα στους λογαριασμούς αναλυτικού καθολικού Επισκευές και Συντηρήσεις Μηχανημάτων Τεχνικών Εγκαταστάσεων, 12.00. Μηχανήματα, 14.04 Μέσα Αποθήκευσης και Μεταφοράς και στους αντίστοιχους λογαριασμούς Φ.Π.Α. 54.00.00.000 και 54.00.02.024) και έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος με αριθμό και ΦΠΑ Ιανουαρίου 2017 με αριθμό Φεβρουαρίου 2017 με αριθμό, Σεπτεμβρίου 2017 με αριθμό Οκτωβρίου 2017 με αριθμό Επιπλέον, διενεργήθηκε έλεγχος διασταύρωσης δεδομένων των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

Επειδή, ο έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων προέβη στην έκδοση των με αριθ. 41 και 42 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καθώς και των αντίστοιχων προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο για τους εξής λόγους, όπως αυτοί παρατίθενται στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, ήτοι:

«...»

- Ενάντια στην συναλλακτική πρακτική τα υπό έλεγχο τιμολόγια πώλησης αγαθών συνολική καθαρής αξίας 32.887,60€, αναφέρονται εμπορεύματα χωρίς να περιγράφονται αναλυτικά οι κατασκευαστές τους και / ή κωδικοί τέτοιοι που να τα καθιστούν αναγνωρίσιμα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η ασφάλεια της συναλλαγής.
- Στα ΤΔΑ αναφέρεται ως μεταφορικό μέσο το φορτηγό το οποίο δεν ανήκει στην προμηθεύτρια εταιρεία και δεν αποδεικνύεται με κανέναν τρόπο, ούτε από την δραστηριότητα του ιδιοκτήτη του και ούτε από τις συναλλαγές της, ούτε με κανένα άλλο στοιχείο ότι το φορτηγό αυτό πραγματοποίησε τις μεταφορές αυτές από προς στις
- Ενάντια στην συναλλακτική πρακτική διενεργήθηκαν πληρωμές συνολικής αξίας 38.303€ με ανώνυμες καταθέσεις μετρητών σε μηχανήματα EASYPAY σε καταστήματα της τράπεζας, γεγονός που δεν διασφαλίζει την ασφάλεια των συναλλαγών μεταξύ των συναλλασσόμενων. Επιπλέον οι καταθέσεις αυτές πραγματοποιήθηκαν σε καταστήματα της

τρ. στην ενώ η αγοράστρια ελεγχόμενη επιχείρηση έχει την έδρα της στην

- Κατά την αυτοψία δεν στάθηκε δυνατόν να ταυτοποιηθούν τα μηχανήματα που επιδείχθηκαν με αυτά που αναγράφονται στα τιμολόγια, αφού η περιγραφή τους είναι ελλιπής, χωρίς να αναφέρονται κατασκευαστές ή κωδικοί τέτοιου που να τα καθιστούν αναγνωρίσιμα. Κατά την διενέργεια της αυτοψίας σε κάποια από τα εμπορεύματα διαπιστώθηκε ότι αναγράφονται οι κατασκευαστές, με τους οποίους η προμηθεύτρια εταιρεία δεν πραγματοποίησε συναλλαγές. Όπως αναφέρεται και παραπάνω στην παρούσα, η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει στα βιβλία της τα υπό έλεγχο τιμολόγια, και στο μητρώο παγίων. Σε κάθε περίπτωση δεν διαπιστώθηκε ότι τα μηχανήματα - εμπορεύματα που επιδείχθηκαν κατά την αυτοψία είναι αυτά τα οποία αναφέρονται στα υπό έλεγχο τιμολόγια

...».

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

Επειδή, η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών φέρει η προσφεύγουσα εταιρεία.

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

α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής της δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. έτους 2017.

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2017.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2017, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος/Περίοδος
1			Εισόδημα	2017
2			Φ.Π.Α.	1/1 – 31/12/2017

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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

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

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

Διαφορά φόρου	9.537,41€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.384,35€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.921,76€

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

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	7.893,02€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	3.946,51€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	11.839,53€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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