



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.1.2024

Αριθμός απόφασης: **245**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία, εδρεύουσας, κατά α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.12.2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και γ) της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την έκθεση απόψεων του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου, ύψους 9.724,98 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ, ύψους 4.862,49 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 11.229,77 €. Η διαφορά προέκυψε λόγω α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 15.330,00€ στη φορολογική περίοδο 1.1.2017-31.12.2017 και β) μη προσκόμισης από την προσφεύγουσα των παραστατικών δαπανών άνω των 500,00 € και του τρόπου εξόφλησης αυτών.

2. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 8.009,12 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 4.004,58 €, ήτοι συνολικό ποσό 12.013,70 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές στο ποσό των 35.632,59€, έναντι του δηλωθέντος 68.803,90 €, καθώς α) δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου που αναλογεί στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία και β) δεν προσκομίστηκε το σύνολο των παραστατικών δαπανών.

3. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00 € σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ', παρ. 2 περ. δ' και παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. επειδή δεν ανταποκρίθηκε στις υπ' αριθ. Προσκλήσεις της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων για δεύτερη φορά εντός πενταετίας από την αρχική πράξη και στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου (καθ' υποτροπή), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ..

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία βάσει της αρ. εντολής ελέγχου, κατόπιν των με αριθ. Δελτίων Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής και του με αριθ. Δελτίου Πληροφοριών του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως κάτωθι:

1. Επτά (7) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 15.330,00 €, πλέον ΦΠΑ 3.679,20 €, στο χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 16-10-2017.

2. Δεκατρία (13) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρησησυνολικής καθαρής αξίας 9.508,51 €, πλέον ΦΠΑ 2.282,04 €, στο χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 16-10-2017.

3. Δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρησησυνολικής καθαρής αξίας 2.248,00 €, πλέον ΦΠΑ 539,52 €, στο χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 16-10-2017.

Επίσης, καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις υπ' αριθ. και Προσκλήσεις αρ. 14 Κ.Φ.Δ., ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21, 22 και 28 του ν. 4172/2013 και 14 παρ. 3 ή και 15Α του Κ.Φ.Δ. και την εγκύκλιο Ε.2015/2020 λαμβάνοντας υπόψη του τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις ΦΠΑ και τις κατ' άρθρο 14 παρ.3 του ν.4987/2022 καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών καθώς και τα δηλωθέντα στοιχεία λιανικών συναλλαγών. Μετά τις παραπάνω επαληθεύσεις ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων και τους αντίστοιχους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς και συμπληρωματικά το με αρ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου επί των οποίων η προσφεύγουσα υπέβαλε τα υπ' αριθμ. πρωτ. υπομνήματα. Ο έλεγχος αποδεχόμενος μέρος των διαλαμβανόμενων στα ανωτέρω υπομνήματα προέβη σε αναγνώριση διαφόρων λειτουργικών εξόδων/ φορολογητέων εισροών καθαρής αξίας 23.151,91 €, πλέον Φ.Π.Α. 5.556,46 €.

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

- Η Φορολογική Αρχή έπρεπε να τιμωρήσει τους εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων που υπέπεσαν στις επίμαχες παραβάσεις και όχι την ίδια την αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία, η οποία δεν είχε συμμετοχή σε αυτές.
- Μάλλον εκ παραδρομής εντάσσεται σε καθεστώς ΦΠΑ.
- Τελούσε σε καλή πίστη αφού ακόμη κι εάν οι εκδότριες εταιρείες δεν ήταν υπαρκτές το έτος 2022, όταν και διενεργήθηκε έλεγχος από την ΥΕΔΔΕ, ήταν υπαρκτές κατά τα έτη 2016- 2017 όταν συναλλάχθηκαν με την ίδια.
- Αδίκως της επιβλήθηκε πρόστιμο καθώς συνεργάστηκε με τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης': «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ 'Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου': «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, 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 πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 το ν. 4308/2014: «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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 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 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.1071/31.3.2015, με θέμα: Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. 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.».

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, περαιτέρω με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «...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 το πόρισμα ελέγχου της υπό κρίση εκθέσεως του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει των εκθέσεων ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗ, προκύπτει ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν οι επιχειρήσεις είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, εκδοθέντα από συναλλακτικά μη ικανές, για τις φερόμενες παροχές τους, επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, στις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

α) Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών), η προσφεύγουσα προέβη στην λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 15.330,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 3.679,20 ευρώ, κατά το φορολογικό έτος 2017, από την εταιρεία με επωνυμία έδρα αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Γαλασίου και αντικείμενο εργασιών, η οποία, σύμφωνα με την από Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. εντολής ΥΕΔΔΕ Αττικής), είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, για τους κάτωθι λόγους:

1. Η οντότητα είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο των συναλλαγών της για τα φορολογικά έτη 2014-2016, σύμφωνα με την από σχετική Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο. Υ, ΙΓ' Αθηνών.

Καταλογίστηκαν παραβάσεις για την έκδοση 1.937 εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 24.274.260,24 € για την ελεγχόμενη περίοδο 2014-2016.

2. Κατά την αυτοψία που διενεργήθηκε (τόσο από την Υπηρεσία μας όσο και από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών) στην διεύθυνση, η οποία δηλώνεται ως έδρα της οντότητας διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν λειτουργούσε στην δηλωθείσα έδρα, ούτε στα υποκαταστήματά της επί της οδούΕπιπλέον στην διεύθυνση δραστηριοποιείται η οντότητα Η οντότητα δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.

3. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, καθώς επίσης δεν έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις περιόδους από 01-08-2019 έως 31-12-2019. Για την περίοδο από 01-01-2017 έως 31-12-2019 η οντότητα υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες όλες εμφανίζουν μικρά πιστωτικά υπόλοιπα (ποσά από 100,98 € έως 1.245,98 €). Προκειμένου να εμφανίζονται πιστωτικά υπόλοιπα στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που υπέβαλλε η οντότητα, καταχώρησε στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., ποσά φορολογητέων εισροών (αγορών- εξόδων) μεγαλύτερα κατά 24.496.731,17 σε σχέση με τα ποσά που δήλωνε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών των ετών 2017, 2018 όσο και από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών τρίτων (αντισυμβαλλομένων) έτους 2019.

4. Η οντότητα καταχώρησε στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., ποσά εκροών (πωλήσεων- εσόδων) μικρότερα κατά 13.676.910,61 € σε σχέση με τα ποσά που δήλωνε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών των ετών 2017, 2018 όσο και από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών τρίτων (αντισυμβαλλομένων) έτους 2019.

5. Παρόλο που στην δηλωμένη διεύθυνση έδρας (.....) δεν βρέθηκε να λειτουργούσε επιχείρηση, την περίοδο από 01-01-2017 έως 31-07-2018, η οντότητα εμφανίζεται να δηλώνει ότι ασφαλίζει 29 άτομα προσωπικό τα οποία έχουν καταχωρηθεί σαν απασχολούμενοι στην έδρα αυτής (.....) καθόσον η οντότητα δεν έχει απογράψει παραρτήματα.

6. Την περίοδο από 01-08-2018 έως 31-12-2019 η οντότητα δήλωσε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ποσό φορολογητέων εκροών (πωλήσεις) ύψους 17.828.607,65 € ενώ, για την ίδια περίοδο, δεν δήλωσε ότι απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

7. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) της ελεγχόμενης οντότητας άλλα και τρίτων (αντισυμβαλλομένων), για την ελεγχόμενη περίοδο, προκύπτουν υπερβολικά μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ φερόμενων πωλήσεων και αντίστοιχων αγορών- εξόδων, που δε συνάδουν με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική, ήτοι συνολικά 43.790.731,72 € πωλήσεις και 1.262.709,63 € αγορές - έξοδα. Από το ως άνω ποσό των αγορών- εξόδων, δεν γίνονται δεκτές ως αγορές συναλλαγές συνολικού ποσού 900.134,35 € που φέρονται να έχουν διενεργηθεί από οντότητες που εμφανίζουν ετερόκλητες δραστηριότητες με αυτές της ελεγχόμενης.

8. Εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ), κατά την ελεγχόμενη περίοδο, έσοδα από πωλήσεις χωρίς αντίστοιχες αγορές, έξοδα ή λειτουργικές δαπάνες ενώ στις περιπτώσεις που εμφανίζει αυτές, κατά το μεγαλύτερο μέρος τους (91,2%), φέρονται να διενεργήθηκαν από οντότητες οι οποίες δεν ανταποκρίθηκαν στην παροχή πληροφοριών και στοιχείων προς την Υπηρεσία μας ή απενεργοποιήθηκε ο ΑΦΜ/ ΦΠΑ τους για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή εμφανίζουν ετερόκλητες δραστηριότητες με αυτές της ελεγχόμενης. Το φορολογικό έτος 2019 κατά το οποίο ηδεν

υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις οι «αντισυμβαλλόμενοι» της δεν δηλώνουν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών που υποβάλλουν, ποσά πωλήσεων (αγορών, εξόδων για την ελεγχόμενη) ενώ τα αντίστοιχα δηλωμένα ποσά αγορών (φερόμενων πωλήσεων για την ελεγχόμενη) ανέρχονται στο ποσό των 10.456.384,94 € Για την οντότητα δεν προκύπτουν, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ουσιαστικά ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καθώς και εισαγωγές από τρίτες χώρες.

9. Η ελεγχόμενη φέρεται να διενήργησε πωλήσεις κατά τα έτη 2017-2018, συνολικής αξίας 1.056.623,72 € στην οντότηταγια την οποία η Υπηρεσία μας έχει αποστείλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετική έκθεση ελέγχου που αφορά την αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

10. Δεν κατέχει ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της τα οποία να έχουν ταξινομηθεί και απογραφεί από την αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών.

11. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη την από έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας μας προέβη σε έκδοση απόφασης για αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ. 1200/02-092015 επειδή η ελεγχόμενη οντότητα:

- δε βρέθηκε στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα ή ως υποκαταστήματα και δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών στην αρμόδια ΔΟΥ. όπως είχε υποχρέωση, ώστε να είναι εφικτή η επικοινωνία μεταξύ αυτής και της φορολογικής διοίκησης.
- δεν ανταποκρίθηκε 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.
- δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. Σ.Δ.Ε- Κλήση σε Ακρόαση της Υπηρεσίας μας έγγραφο με το οποίο ενημερώθηκε για την πρόθεση της Φορολογικής Διοίκησης περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. της ελεγχόμενης για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

12. Τα πρόσωπα που διατέλεσαν διαχειριστές της οντότητας κατά την ελεγχόμενη περίοδο και που συμμετείχαν στην ελεγχόμενη, ήταν ουσιαστικά πρόσωπα αγνώστου διαμονής (σκηνίτες κτλ). Αν και αναζητήθηκαν στις διευθύνσεις κατοικίας που είχαν δηλώσει στην φορολογική αρχή, δεν εντοπίστηκαν. Επίσης το σύνολο των υπηρεσιακών εγγράφων που απεστάλησαν στις διευθύνσεις κατοικίας τους είτε επεστράφησαν στην Υπηρεσία μας ως «ΑΖΗΤΗΤΑ» ή με αιτιολογία «ΑΝΕΠΑΡΚΗΣ» ή «ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ» διεύθυνση είτε δεν έχουν παραδοθεί εισέτι στους παραλήπτες.

13. Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθμό Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας, ούτε στο σχετικό με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)- Κλήση προς Ακρόαση. Επίσης δεν ανταποκρίθηκε σε προγενέστερα έγγραφα της Υπηρεσίας μας ήτοι στην με αριθμό Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, στα με αριθμό, Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)- Κλήσεις σε Ακρόαση καθώς και στο με αριθμό έγγραφο Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου.

β) Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών), η προσφεύγουσα προέβη στην λήψη δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 9.508,51 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 2.282,04 ευρώ, κατά το φορολογικό έτος 2017, από την επιχείρηση έδρα επί της οδού

....., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες φύλαξης», η οποία, σύμφωνα με την από Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ΝΑΙ 74/2013 (Κ.Φ.Δ.) των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. εντολής ΥΕΔΔΕ Αττικής), είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, για τους κάτωθι λόγους :

1. Δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017-2018-2019.

2. Δεν υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον 3ο του 2019 έως σήμερα.

3. Η υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος χρήσης 2016, καθώς και οι δηλώσεις ΦΠΑ είναι εμφανώς ανακριβείς αφού είναι σε αναντιστοιχία με τα ποσά που η ελεγχόμενη έχει δηλώσει στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών- Προμηθευτών.

4) Δεν έχει υποβάλλει δήλωση διακοπής εργασιών ενώ από τον Φεβρουάριο του 2019 έως σήμερα δεν προκύπτει να έχει δραστηριότητα.

6. Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση Ελέγχου της υπηρεσίας μας.

7. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου μισθωτών Υπηρεσιών, ούτε απασχόλησε προσωπικό, όπως προκύπτει από με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ απαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ - Κεντρική Υπηρεσία- Διεύθυνση εισφορών μισθωτών, στο οποίο αναγράφεται ότι η ελεγχόμενη σύμφωνα με το Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα του ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ) έχει απογραφεί ως εργοδότης με, πλην όμως ο ΑΜΕ απενεργοποιήθηκε στην συνέχεια από την αρμόδια Υπηρεσία του ΕΦΚΑ και δεν έχουν υποβληθεί αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις.

8. Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή εισαγωγές από τρίτες χώρες όπως προέκυψε από τον έλεγχο και από το με αριθμ. πρωτ. απαντητικό έγγραφο, όπου ανέφερε ότι για την ελεγχόμενη δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών — εξαγωγών και διαμετακόμισης από και προς τρίτες χώρες.

9. Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ενώ τα δύο οχήματα που φαίνονται στο μητρώο της ελεγχόμενης με αριθμούς κυκλοφορίας αποτελούν δύο πολυτελή οχήματα μάρκας αντίστοιχα, που η χρήση τους δεν συνάδει με τις δραστηριότητες της ελεγχόμενης.

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

11. Δεν διέθετε εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους.

12. Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστεί από τον έλεγχο.

γ) Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η προσφεύγουσα προέβη σε λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, από την εταιρεία με επωνυμία, έδρα επί της, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Νίκαιας (1220) και αντικείμενο εργασιών η οποία, σύμφωνα με την από Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) των υπαλλήλων του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αρ. εντολής), είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, για τους κάτωθι λόγους:

- Ουδέποτε ανταποκρίθηκε στις με αριθμό Προσκλήσεις για την χορήγηση αντιγράφων του συνόλου των λογιστικών αρχείων των φορολογικών ετών 2016 και 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

- Από έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στις δεν βρέθηκε να λειτουργεί στην δηλωθείσα έδρα της ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα του ελέγχου, ενώ από το

υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος TAXIS δεν βρέθηκε καμία μεταβολή της έδρας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 3 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

- Από την επιτόπια έρευνα του παρόντος ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν λειτουργεί στην δηλωθείσα έδρα, ενώ σύμφωνα με δήλωση του ιδιοκτήτη του ακινήτου κανένα μίσθωμα δεν κατεβλήθη και δεν εμφανίστηκαν ποτέ στο χώρο.

- Από την αρχή της λειτουργίας της είχε εμπλακεί σε ύποπτες συναλλαγές (αποκτήσεις) με εταιρείες που έχουν την έδρα τους στη Βουλγαρία, ο ΑΦΜ απενεργοποιήθηκε για τη χρήση ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ενώ το ύψος των συναλλαγών που δηλώθηκαν με ανακεφαλαιωτικούς πίνακες, η ανυπαρξία τραπεζικών κινήσεων που θα δικαιολογούσαν και θα αποδείκνυαν τις συναλλαγές και η πλήρης απουσία έδρας και κεφαλαίων, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές (αποκτήσεις) ήταν εικονικές.

- Από τις καταστάσεις του άρθρου 14 παρ. 3 ν.4987/2022 προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές εκτός από αυτές που αφορούν στα υποκαταστήματα που δραστηριοποιούνται στον

- Από τον έλεγχο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού δεν προκύπτει καμία μεταφορά χρηματικού ποσού προς προμηθευτές εσωτερικού ή/και εξωτερικού που να αφορά σε αγορά πρώτων υλών ή/και εμπορευμάτων.

-Από τον έλεγχο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει κατάθεση χρημάτων από επιχειρήσεις- πελάτες που άμεσα επιστρέφονται στους φορείς αυτών, ή κατατίθενται σε λογαριασμούς νομικών ή φυσικών προσώπων που δεν έχουν καμία εμπορική συναλλαγή μαζί της.

- Επιταγές που εκδόθηκαν από πελάτες της εισπράχθηκαν από φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν είχαν καμία σχέση με την ελεγχόμενη.

- Χρηματικά ποσά που φέρεται να καταβλήθηκαν με ταχυδρομικές επιταγές από πελάτες της ουδέποτε κατατέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της.

- Σύμφωνα με τα στοιχεία που παραλήφθηκαν από το ΕΦΚΑ, δεν απασχόλησε το αναγκαίο ανθρώπινο δυναμικό και δεν ήταν σε θέση να παρέχει υπηρεσίες που σύμφωνα με τα συγκεντρωθέντα από τρίτους λογιστικά αρχεία, φέρεται να παρείχε.

- Από την επικοινωνία του ελέγχου με πελάτες με προμηθευτές των τριών υποκαταστημάτων του που δραστηριοποιούνταν στον κλάδο, με εκμισθωτές των υποκαταστημάτων του με τον ιδιοκτήτη της δηλωθείσας έδρας της επιχείρησης, κανένας τους δεν συνδιαλέχθηκε, ούτε γνώρισε και δεν είχε καμία επαφή με τον μονοπρόσωπο εταίρο και διαχειριστή της επιχείρησης ενώ οι προσπάθειες εντοπισμού του από τον παρόντα έλεγχο και τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το 2017, απέβησαν άκαρπες.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή από το φάκελο της υπόθεσης ως προς την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων προκύπτουν τα εξής:

- Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων της ταχυδρομικές επιταγές με ονοματεπώνυμο δικαιούχου την της οποίας η σχέση με την δεν ταυτοποιήθηκε από τον έλεγχο.
- Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων της ταχυδρομικές επιταγές με ονοματεπώνυμο

δικαιούχου την της οποίας η σχέση με τηνδεν ταυτοποιήθηκε από τον έλεγχο.

- Η προσφεύγουσα σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων τηςδεν προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφο ταχυδρομικής επιταγής.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα, ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, απέτυχε να αποδείξει την καλοπιστία της, καθώς δεν προσκόμισε ούτε στοιχεία εξόφλησης των παραστατικών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ούτε οποιουδήποτε άλλο έγγραφο από το οποίο να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των περιγραφόμενων σε αυτά συναλλαγών, όπως στοιχεία διακίνησης, συμφωνητικά, κ.α..

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας ότι δηλαδή οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη προβλήθηκαν ήδη κατά την διαδικασία του ελέγχου και ελήφθησαν υπόψη από την φορολογική αρχή κατά την διαδικασία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου από το 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ωστόσο ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι όλα τα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από εταιρείες, φορολογικώς μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες, καθώς έχουν δηλώσει την έναρξη εργασιών τους στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτουν τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που περιγράφονται στα τιμολόγια.

Επειδή στο άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ...

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β`, γ`, δ` και στ` της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ...

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος βάσει της υπ' αριθμ. εντολής φορολογικού ελέγχου, κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση την υπ' αρ. πρωτ. Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4987/2022 (αρ.καταχ.) και με συστημένη επιστολή την υπ' αριθμ.πρωτ. Πρόσκληση (RE.....GR) στη διεύθυνση κατοικίας της νόμιμης εκπροσώπου κας επί της οδού, με τις οποίες ζητούσε να θέσει στη διάθεση του τα βιβλία που τηρήθηκαν και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων και εξόδων για την ελεγχόμενη περίοδο.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις ανωτέρω προσκλήσεις του ελέγχου και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία εντός της ταχθείσας προθεσμίας των πέντε (5) ημερών, έχουν εφαρμογή του διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ.. Επιπλέον, από το σύστημα TAXIS προκύπτει ότι ήδη υφίσταται η υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου για την ίδια παράβαση, ήτοι για τη μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, εντός πενταετίας και στα πλαίσια διαφορετικού από τον παρόντα έλεγχο ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. περί υποτροπής.

Επειδή στο άρθρο 35 παρ. 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζεται ότι: «Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπομένου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο.»

Επειδή η προσφεύγουσα από ενάρξεως εντάχθηκε σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και κατά την υπό κρίση περίοδο 01/01/2017- 31/12/2017 υπέβαλε τις υπ' αριθμ., δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα αντίστοιχα τρίμηνα του έτους. Επίσης, από το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι στα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που εξέδωσε η προσφεύγουσα κατά το έτος 2017 συμπεριέλαβε Φ.Π.Α. συνεπώς δεν τίθεται θέμα εξαίρεσής της για το έτος αυτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία, και την **επικύρωση** α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και γ) της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος	9.724,98
Πρόστιμο φόρου άρ. 58 Κ.Φ.Δ.	4.862,49
Σύνολο φόρων για καταβολή	11.229,77

(Ως η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

2. Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο	8.009,12
Πρόστιμο φόρου άρ. 58Α Κ.Φ.Δ.	4.004,58
Σύνολο φόρων για καταβολή	12.013,70

(Ως η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

3. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Κ.Φ.Δ.: 500,00 €

(Ως η με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.