



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1214

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).
 - β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).
 - γ. 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.
 - δ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - ε. Τη 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 1069/4-3-2014 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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα κατά: α) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού/προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, β) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού/προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 201, γ) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και δ) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής

προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Το υπ' αριθ. ηλεκτρονικής υποβολής συμπληρωματικό υπόμνημα.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή 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 και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό/πρόστιμο φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 94.303,41€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 47.151,71€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 141.455,12€.

(β) Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό/πρόστιμο φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 55.534,57€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 27.767,29€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 83.301,86€.

(γ) Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 78.044,20€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 39.022,10€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 117.066,30€.

(δ) Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 45.204,81€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 22.602,40€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 67.807,21€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών

για τα φορολογικά έτη 2017-2018. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. πληροφοριακά δελτία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένες τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4987/2022 & ν. 4308/2014, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος - έρευνα στις επιχειρήσεις: α)και β) αντίστοιχα, οι οποίες κρίθηκαν ως εκδότες εικονικών τιμολογίων συνολικά για τις χρήσεις 2017-2021.

Βάσει των αναφερόμενων ευρημάτων στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες αποτελούν ενιαίο και αναπόσπαστο τμήμα των από εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω επιχειρήσεις, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017- 2018, έλαβαν και εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία σε διάφορες οντότητες, τα οποία κρίθηκαν εικονικά, με σκοπό να διευκολύνουν τις λήπτριες επιχειρήσεις ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Ειδικότερα από το διενεργηθέντα έλεγχο και τις διασταυρώσεις στοιχείων προέκυψε ότι:

- Η επιχείρηση, είναι εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στα έτη 2019-2020. Η εν λόγω επιχείρηση κρίθηκε από τον έλεγχο ως ανύπαρκτη συναλλακτικά, συνεπώς και οι φερόμενες πωλήσεις και παρεχόμενες υπηρεσίες από αυτή κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής. Μεταξύ των επιχειρήσεων που φέρονται ως πελάτες της περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία, στην οποία είχε εκδώσει τρία (3) φορολογικά στοιχεία, για το φορολογικό έτος 2018, καθαρής αξίας 44.610,00€.
- Η επιχείρηση, είναι εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στα έτη 2017-2018 και 2021, στο σύνολο της συναλλαγής. Για την εν λόγω επιχείρηση διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος οντοτήτων που δημιουργήθηκαν με σκοπό αφενός την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας με την συμμετοχή πολλών ενδιάμεσων οντοτήτων έως ότου τα εικονικά φορολογικά στοιχεία περιέλθουν στους τελικούς λήπτες και αφετέρου την μη απόδοση του Φ.Π.Α. που αναλογεί σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεγάλης αξίας διαμέσου ανύπαρκτων συναλλακτικά οντοτήτων και εξαφανισμένων εμπορών. Μεταξύ των επιχειρήσεων που φέρονται ως πελάτες της περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία, στην οποία είχε εκδώσει δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 325.184,15€, για το φορολογικό έτος 2017, και πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 146.888,52€, για το φορολογικό έτος 2018.

Ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και λαμβάνοντας υπόψη ότι από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής τιμολόγια, εκδόσεως των επιχειρήσεων, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δεν αναγνώρισε την έκπτωση των σχετικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, καθώς και την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών των σχετικών δαπανών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη και κοινοποίηση του με αριθ. Σ.Δ.Ε. μετά των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και

Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2017 και 2018, επί του οποίου η ελεγχόμενη υπέβαλε τα υπ' αριθ. πρωτ. υπομνήματα.

Ακολούθως ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, προχώρησε στη σύνταξη των από εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίνοντας ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία τα κάτωθι εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, τιμολόγια εκδόσεως των επιχειρήσεων χωρίς ωστόσο να αποδεικνύεται η καλοπιστία του λήπτη:

Α. Φορολογικό έτος 2017

α/α	Αριθμός τιμολογίου/ ημερομηνία	Επωνυμία Εκδότη	Καθαρή αξία (€)	ΦΠΑ (€)	Σύνολο (€)
1			21.606,08	5.185,46	26.791,54
2			46.761,14	11.222,67	57.983,81
3			44.070,10	10.576,82	54.646,92
			41.962,32	10.070,96	52.033,28
5			9.072,00	2.177,28	11.249,28
6			9.687,80	2.325,07	12.012,87
7			43.222,75	10.373,46	53.596,21
8			9.072,00	2.177,28	11.249,28
9				1.962,89	10.141,61
10			8.903,40	2.136,82	11.040,22
11			50.732,96	12.175,91	62.908,87
12			2.756,88	661,65	3.418,53
13			7.854,00	1.884,96	9.738,96
14			316,00	75,84	391,84
15			20.988,00	5.037,12	26.025,12
ΣΥΝΟΛΟΝ			325.184,15	78.044,20	403.228,35

Β. Φορολογικό έτος 2018

α/α	Αριθμός τιμολογίου/ ημερομηνία	Επωνυμία Εκδότη	Καθαρή αξία (€)	ΦΠΑ (€)	Σύνολο (€)
			18.800,00	4.512,00	23.312,00
2			13.400,00	3.216,00	16.616,00
3			12.410,00	2.978,40	15.388,40
4			1.706,24	409,50	2.115,74
5			46.071,06	11.057,05	57.128,11
6			55.674,22	12.606,98	68.281,20
7			28.437,00	6.824,88	35.261,88
8			15.000,00	3.600,00	18.600,00
ΣΥΝΟΛΟΝ			191.498,52	45.204,81	236.703,33

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για μη νόμιμα τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

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

1. Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 66 παρ. 5 και 55 του ν.4987/2022, του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και των άρθρων 30 και 32 του ν. 2859/2000. Όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, η εταιρεία φέρεται να είναι λήπτρια εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4174/2013, δεν υφίσταται παράβαση λήψης «εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη». Επομένως εσφαλμένα καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Σε κάθε δε περίπτωση, όπως αποδεικνύεται από τις εκθέσεις ελέγχου και από τα προσκομισθέντα στην φορολογική αρχή έγγραφα, τα επίμαχα τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με χρήση τραπεζικού συστήματος, ενώ από κανένα στοιχείο του ελέγχου δεν προκύπτει η κακοπιστία της εταιρείας ή η γνώση της για την παράνομη δράση των αντισυμβαλλομένων της.
2. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το υπ' αριθ. συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε στοιχεία που έχει ήδη λάβει υπόψη του ο έλεγχος, από τα οποία αποδεικνύεται όπως ισχυρίζεται, ότι οι συναλλαγές ήταν καθ' όλα νόμιμες και πραγματικές. Ειδικότερα προσκόμισε:

- Ως προς τις συναλλαγές με την εταιρεία
 - Αντίγραφα των δεκαεννέα (19) τιμολογίων εκδόσεως της ως άνω εταιρείας προς την προσφεύγουσα
 - Δελτία παραλαβής των εμπορευμάτων από την εταιρεία
 - Τιμολόγια πώλησης των παραληφθέντων προϊόντων, εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας σε πελάτες της.
 - Δελτία αποστολής των προϊόντων από την εταιρεία που αντιστοιχούν στα τιμολόγια (μετά)πώλησης της προσφεύγουσας εταιρείας.
- Ως προς τις συναλλαγές με την εταιρεία
 - Αντίγραφα των τριών (3) τιμολογίων εκδόσεως της ως άνω εταιρείας προς την προσφεύγουσα.
 - Δελτία παραλαβής των εμπορευμάτων από την εταιρεία
 - Τιμολόγια πώλησης των παραληφθέντων προϊόντων, εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας σε πελάτες της.
 - Δελτία αποστολής των μηχανημάτων από την εταιρεία «..... που αντιστοιχούν στα τιμολόγια (μετά)πώλησης της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «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 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 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 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 εκπληρώνεται 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 15 «Αυθεντικότητα του τιμολογίου» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4987/202, ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] 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 εταιρία, 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 [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4987/2022, 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, εν προκειμένω, στα υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. πληροφοριακά δελτία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και στις συνημμένες σε αυτά με ημερομηνίες θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4987/2022 & ν. 4308/2014, οι οποίες αποτελούν ενιαίο και αναπόσπαστο τμήμα των από εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρεται ότι οι εταιρείες κρίθηκαν ως εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά τα έτη 2017 έως 2021, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου, του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ/Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ – ΤΜΗΜΑ Α3 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ, η εταιρεία κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2018, καθώς διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων τα κάτωθι, όπως αναλυτικά αναγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ.:

« 1. Η οντότηταπραγματοποίησε έναρξη εργασιών με κύρια δραστηριότηταεπί της οδού με νόμιμη εκπροσώπηση από την

2. Ο έλεγχος για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, αναζήτησε την ελεγχόμενη οντότητα στις στην δηλωθείσα έδραΕπειδή η έδρα της ελεγχόμενης οντότητας ήταν κλειδωμένη έγινε θυροκόλληση της πρόσκλησης

Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση, παρότι παρήλθε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ημερών που ορίζεται στην πρόσκληση, και ο έλεγχος καταλόγισε παράβαση στην ελεγχόμενη για την μη προσκόμιση των ζητηθέντων με την ανωτέρω πρόσκληση λογιστικών αρχείων και συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

3. Από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας από το μηχανογραφικό σύστημα elenxis προκύπτει ότι δεν έχει δηλώσει για την ελεγχόμενη χρήση ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και εισαγωγές από τρίτες χώρες.

4. Ο έλεγχος με το υπ. αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ έγγραφό του προς το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ζήτησε μεταξύ άλλων στοιχεία και πληροφορίες σχετικά με το απασχολούμενο προσωπικό της επιχείρησης. Το ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ με τη σειρά του απάντησε με αριθμό πρωτοκόλλου απαντητικό έγγραφό του ως προς την ελεγχόμενη οντότητα, ότι είναι απογεγραμμένη στο πληροφοριακό σύστημα ΕΡΓΑΝΗ και δεν απασχόλησε προσωπικό

Στα πλαίσια του ελέγχου πραγματοποιήθηκε άρση του τραπεζικού απορρήτου και άνοιγμα λογαριασμών για την επιχείρηση για τις τραπεζικές συναλλαγές και ειδικότερα προέκυψε:

Α) με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΠ έγγραφο προς την ο έλεγχος ζήτησε επιπλέον στοιχεία και πληροφορίες, Η τράπεζα ανταποκρίθηκε στο αίτημα με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της, γνωστοποιώντας τα κάτωθι: Αμέσως μετά από κάθε μεταφορά γίνεται ανάληψη σχεδόν όλου του μεταφερόμενου ποσού με διάφορους τρόπους. Ειδικότερα 1) με την έκδοση τραπεζικών επιταγών. Οι επιταγές αφού πρώτα οπισθογραφούνται από την ελεγχόμενη στην συνέχεια οπισθογραφούνται από τις εικονικές εταιρείες [...] και άλλες οντότητες οι οποίες μεταξύ τους αλλά και με την ελεγχόμενη οντότητα δεν έχουν καμία συναλλαγή και εισπράττονται από οντότητες οι οποίες δραστηριοποιούνται στο εμπόριο υγρών καυσίμων [...] και στην συνέχεια κατατίθενται είτε στους λογαριασμούς τους, είτε σε

λογαριασμούς εταιρειών εμπορίας καυσίμων [...], στον χώρο των ταχυμεταφορών [...] και της εστίασης [...], στον χώρο της εμπορίας ποτών και ξηρών καρπών [...], από άλλα φυσικά πρόσωπα τα οποία είτε δεν είναι επιτηδευματίες είτε δεν έχουν καμία συναλλαγή με τις εμπλεκόμενες οντότητες. Διαπιστώθηκε από ότι σε πολλές περιπτώσεις έκδοσης-λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδίδονται επιταγές οι οποίες τελικά εισπράττονται από οντότητες οι οποίες δεν έχουν συναλλακτική σχέση με τον εκδότη ή τον λήπτη των εικονικών αλλά διαθέτουν χρηματική ρευστότητα όπως πρατήρια υγρών καυσίμων, πρακτορεία προπό, κάβες, ταχυμεταφορές ταβέρνες, καφετέριες ,κλπ.

2) με μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων οντοτήτων και ειδικότερα :[...].

Β) Με τα με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕέγγραφα προς την τράπεζα ο έλεγχος ζήτησε επιπλέον στοιχεία και πληροφορίες. Η τράπεζα ανταποκρίθηκε στο αίτημα με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της, γνωστοποιώντας ότι οι τραπεζικές επιταγές αφού πρώτα οπισθογραφούνται από την ελεγχόμενη οντότητα στην συνέχεια οπισθογραφούνται από τις εικονικές εταιρίες [...] και άλλες οντότητες οι οποίες μεταξύ τους αλλά και με την ελεγχόμενη οντότητα δεν έχουν καμία συναλλαγή και εισπράττονται από τις η οποία είναι εκδότρια λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, από τους [...] οι οποίοι δραστηριοποιούνται στον χώρο των ταχυμεταφορών και στην συνέχεια γίνεται κάθε φορά κατάθεση σε λογαριασμό της [...]

Γ) Με τα με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.γγραφα μας προς τηνο έλεγχος ζήτησε επιπλέον στοιχεία και πληροφορίες. Η τράπεζα ανταποκρίθηκε στο αίτημα με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της, γνωστοποιώντας ότι οι επιταγές οπισθογραφούνται από τις εικονικές εταιρίες [...] και άλλες οντότητες οι οποίες μεταξύ τους αλλά και με την ελεγχόμενη οντότητα δεν έχουν καμία συναλλαγή και εισπράττονται από οντότητες οι οποίες δραστηριοποιούνται [...] και από την [...] η οποία δεν έχει καμία συναλλακτική δραστηριότητα με την ελεγχόμενη οντότητα.

Με βάση τον έλεγχο της ΥΕΕΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε ότι η οντότητα ζήτησε και έλαβε εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των αρ. 1, 2, 8 του Ν4308/14, των αρ. 55^Α και 66 του ν. 4987/22 και της ΠΟΛ 1252/2015, ως κάτωθι: 1) στο φορολογικό έτος 2018 πενήντα (50) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.671.441,53€ έκδοσης , 2) στο φορολογικό έτος 2019 εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 197.133,40€ έκδοσης , σαράντα τρία (43) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.393.383,72€ έκδοσης και πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 500.115,94€ έκδοσηςκαι 3) στο φορολογικό έτος 2020 δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 264.000,00€ έκδοσης και εξέδωσε: 1) στο φορολογικό έτος 2018 πενήντα (50) φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 2.719.457,59€ 2) στο φορολογικό έτος 2019 πενήντα επτά (57) φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 3.102.250,08€ και 3) στο φορολογικό έτος 2020 δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 277.410,00€

[...]

6. Η επιχείρηση δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος , ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ,ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες επιχειρήσεις των φορολογικών στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ.

7. Η εν θέματι οντότητα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με μικρά χρεωστικά χρηματικά ποσά ώστε να εμφανίζεται φορολογικά ενήμερη, οι εισροές και οι εκροές που εμφάνισε στις δηλώσεις ΦΠΑ δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα.

8. Η επιχείρηση απέφυγε να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της ,

9. Η επιχείρηση από τον έλεγχο προέκυψε ότι δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις υπηρεσίες ή να διενεργήσει τις πωλήσεις που φέρεται να διενήργησε προς όλους τους τρίτους καθώς και προς την επιχείρηση

10. Η επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και αναλογούν ΦΠΑ που την επιβαρύνει , προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του ΦΠΑ που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον ΦΠΑ των εκροών και κατά συνέπεια από τον ΦΠΑ που έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο. Μέσω της χρήσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων η επιχείρηση επιδίωξε την μη καταβολή ή τη μείωση καταβολής των ποσών των εμμέσων όσο και άμεσων φόρων. Η έκδοση και η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δε καταβάλλοντα' από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενου φόροι (εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ).

11. Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο ΦΠΑ με την διόγκωση του ΦΠΑ των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το ΦΠΑ των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

12. Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημιάς)

13. Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν ΦΠΑ που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

14. Η επιχείρηση δεν απέδωσε φόρο εισοδήματο , ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ,ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες επιχειρήσεις των φορολογικών στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματος τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ.

15. Η όλη δραστηριότητα της επιχείρησης την χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες και λήπτριες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

16. Η σχέση της εταιρίας με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες σε καμία περίπτωση δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογικά νομοθεσία.

17. Δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά αυτοκίνητα Φ.Ι.Χ.

18. Με βάση όλα τα παραπάνω η επιχείρηση είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε για τις χρήσεις 2018, 2019 και 2020 κρίθηκαν εικονικά .

19. Η οντότητα στήθηκε με τρόπο που θα παραπλανούσε τις φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα για να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία -ιδιαιτέρα μεγάλης

αξίας. Δήλωσε και εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Οι μεγαλύτερες εξ αυτών των αγορών από τα έγγραφα στοιχεία του ελέγχου κρίθηκαν εικονικές.

20. Η εταιρεία λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας της Α.Α.ΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

Η επιχείρηση με στοιχεία κρίθηκε από τον έλεγχο ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση, συνεπώς και οι φερόμενες πωλήσεις και παρεχόμενες υπηρεσίες από αυτή κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής. [...].».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου, του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ/Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ – ΤΜΗΜΑ Α3 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ, η εταιρεία κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2018, καθώς διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων τα κάτωθι, όπως αναλυτικά αναγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.Κ.Ε:

«[...] Από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος οντοτήτων που δημιουργήθηκαν με σκοπό αφενός την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας με την συμμετοχή πολλών ενδιάμεσων οντοτήτων έως ότου τα εικονικά φορολογικά στοιχεία περιέλθουν στους τελικούς λήπτες και αφετέρου την μη απόδοση του Φ.Π.Α. που αναλογεί σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις μεγάλης αξίας διαμέσου ανύπαρκτων συναλλακτικά οντοτήτων και εξαφανισμένων εμπορών. Από τους μέχρι τώρα ολοκληρωμένους ελέγχους προκύπτουν τα κάτωθι:

[...]

Οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις αποδείχτηκε ότι ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν στις χρήσεις 2017, 2018 και 2019 είναι εικονικά.

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από τις ανωτέρω συναλλακτικά ανύπαρκτες οντότητες είναι και η οντότητα συστάθηκε την με κύριο αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο άλλων τροφίμων, προκύπτει να διενεργεί αγορές από το εσωτερικό της χώρας και από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ενώ οι πωλήσεις της αφορούν χονδρικές στο εσωτερικό της χώρας με ΦΠΑ. Από την εικόνα των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλει στα έτη 2017, 2018 και 2019, (δεν έχει υποβάλει από μέχρι σήμερα) προκύπτει ότι δηλώνονται εκροές και εισροές μεγάλα ποσά παρουσιάζοντας συνήθως πιστωτικό υπόλοιπο και σε ελάχιστες περιπτώσεις (επτά τον αριθμό) χρεωστικό υπόλοιπο που προκύπτει να καταβάλλει τελικά στο Δημόσιο μικροποσά.

Από τον έλεγχο αυτό και από τις διασταυρώσεις στοιχείων προέκυψε ότι η επιχείρηση είναι εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής για τους κάτωθι λόγους:

Για την επεξεργασία-έρευνα των συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας στις χρήσεις 2017 και 2018 εκδόθηκε η με αριθμό εντολή έρευνας-επεξεργασίας από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ στους υπαλλήλους [...], από τον έλεγχο τον οποίο προέκυψαν τα κάτωθι:

Η ΥΕΔΔΕ Αττικής αναζήτησε την οντότητα στην δηλωθείσα έδρα στην Θέση Ύστερα από ενδελεχή έρευνα για τον εντοπισμό

της εγκατάστασης της ελεγχόμενης και απουσίας λεπτομερών στοιχείων διεύθυνσης εντός της ΒΙΠΕ ο έλεγχος επικοινωνήσε τηλεφωνικά με τον σύζυγο μίας εκ των συνιδιοκτητών του ακινήτου τον κο [...] (σύζυγος της κας [...], συνιδιοκτήτριας με ποσοστό 25%) και κατόπιν υποδείξεων του εντοπίστηκε η έδρα της ελεγχόμενης οντότητας. Είναι μια εγκατάσταση με χαρακτηριστικά αποθήκης και απροσδιόριστης επιφάνειας και η οποία εντοπίστηκε κλειδωμένη. Ο κ. [...] ενημέρωσε ότι παρακείμενο της αποθήκης δωμάτιο στεγάζει τα γραφεία της ελεγχόμενης οντότητας, χώρος ο οποίος εντοπίστηκε εξοπλισμένος με τον κατάλληλο εξοπλισμό γραφείου. Στην συνέχεια ο έλεγχος εξέδωσε και επέδωσε την με αρ. πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων (όπως εντός 5 ημερών θέσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της καθώς και τα παραστατικά σχετικά με τις συναλλαγές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στην διάθεση του ελέγχου).

Αν και παρήλθε το προβλεπόμενο χρονικό διάστημα των 5 ημερών, η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και κατόπιν αυτού συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου για την παράβαση της μη ανταπόκρισης στην με αρ. πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων ενώ συντάχθηκε και έκθεση περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας

Επίσης ο έλεγχος με το με αριθμό πρωτ. ΥΕΔΔΕ έγγραφο του προς τον ΕΦΚΑ Ελευσίνας ζήτησε μεταξύ άλλων να του γνωρίσει αν η επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση το προσωπικό που απασχόλησε και τις ειδικότητες του για τις χρήσεις 2017 και 2018.

Ο ΕΦΚΑ Περιφερειακό Υποκατάστημα Μισθωτών Αττικής-Δυτική στο με αριθμό πρωτ. απαντητικό του έγγραφο μας γνώρισε ότι η οντότητα δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης. Από την ανωτέρω απάντηση προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχολεί προσωπικό για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018.

Η οντότητα σύμφωνα με τις καταστάσεις εσόδων που η ίδια υπέβαλλε για τις χρήσεις 2017 και 2018, αλλά και από την κατάσταση εξόδων που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι για την χρήση 2019, καθώς η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε καταστάσεις εσόδων-εξόδων για το 2019, εξέδωσε ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος μεταξύ των άλλων επιχειρήσεων τα κάτωθι στοιχεία προς την

[...]

Ο έλεγχος με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του προς την ΔΗΛΕΔ/τμήμα Γ τελωνειακών εφαρμογών ζητήσαμε μεταξύ άλλων να του γνωρίσει αν η ελεγχόμενη οντότητα έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Η ΔΗΛΕΔ/τμήμα Γ τελωνειακών εφαρμογών στο με αρ. πρωτ. απαντητικό της έγγραφο μας γνώρισε μεταξύ άλλων ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την ελεγχόμενη οντότητα

Η οντότητα έχει στις ελεγχόμενες χρήσεις σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για τις οποίες ο έλεγχος ζήτησε με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του την συνδρομή της Δ/νσης Ελέγχων, Τμήμα ΣΤ', Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ.

Ειδικότερα η οντότητα, φέρεται να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τα κράτη-μέλη συνολικής αξίας 8.603.868,84€.

Ο έλεγχος προέβη σε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της οντότητας

Η ελεγχόμενη οντότητα τηρεί ένα μόνο λογαριασμό στην τράπεζα

Από την κίνηση του ανωτέρω λογαριασμού προκύπτει ότι οι συνολικές μεταφορές ποσών (εμβάσματα) για την εξόφληση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αναλυτικά ανά έτος είναι:

[...]

Από την συνολική αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων 8.603.868,84€ μέσω τραπεζικού συστήματος η οντότητα καταβάλλει ποσό 6.480.976,08€, και το ποσό 102.570,07€ καταβάλλεται με επιταγές οποίες αποστέλλονται μέσω ταχυμεταφορών ενώ σύμφωνα με τις Βουλγαρικές αρχές υπάρχουν και πληρωμές με μετρητά.

[...]

Επίσης έγινε έλεγχος από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στην υπό έλεγχο επιχείρησηστην οδό, όπου είχε έδρα την έδρα της και διαπιστώθηκε ότι δεν δραστηριοποιείτο στην δηλωθείσα έδρα. Η οντότητα είναι συνέχεια της οντότητας με αλλαγή επωνυμίας διατηρώντας το ίδιο ΑΦΜ και αρχικό διαχειριστή τον Στην συνέχεια ο έλεγχος μετέβη στην κατοικία της διαχειρίστριας και επέδωσε την με αριθμό πρόσκληση ως προς τις συναλλαγές της με την εταιρία

Επειδή δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση εκδόθηκε το με αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο με αρ. Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου και συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου ως προς την μη διάθεση των λογιστικών βιβλίων, στοιχείων και αρχείων.

Η υπό έλεγχο οντότητα έλαβε από τις δέκα πέντε (15) φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 325.184,95€, το 2018 πέντε (5) φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 146.888,52€ και το 2019 τρία (3) φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 57.315, 10€.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε πως οι συναλλαγές που αναφέρονται στα εκδοθέντα τιμολόγια της εταιρίας δεν τεκμηριώνονται και από την συνολική εικόνα της επιχείρησης (ανυπαρξία έδρας και δραστηριότητας) διαπιστώνεται πως αυτά τα τιμολόγια εκδόθηκαν για εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους... ».

[...]

Η επιχείρηση με κρίθηκε από τον έλεγχο ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση, συνεπώς και οι φερόμενες πωλήσεις και παρεχόμενες υπηρεσίες από αυτή κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής. [...].».

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, στα φορολογικά έτη 2017-2018, είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 325.184,15€ πλέον ΦΠΑ 78.044,20€ και 146.888,52€ πλέον ΦΠΑ 34.498,41 αντίστοιχα και τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, στο φορολογικό έτος 2018, από την επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 44.610,00€€ πλέον ΦΠΑ 10.706,40€.

Επειδή, η λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων έχει ως αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, στις από εκθέσεις ελέγχου, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«[...] Όπως αναφέρθηκε και περιγράφηκε παραπάνω στον ιστορικό του ελέγχου οι εκδότριες εταιρίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ανύπαρκτες συναλλακτικά επιχειρήσεις και οι φερόμενες πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών κρίθηκαν εικονικές .

Οι εκδότριες επιχειρήσεις δεν είχαν τη δυνατότητα να διενεργήσουν πωλήσεις ή να παρέχουν τις υπηρεσίες που φέρεται να διενήργησαν προς όλους τους τρίτους καθώς και προς την επιχείρηση

Οι εκδότριες επιχειρήσεις στήθηκαν με τρόπο που θα παραπλανούσαν τις φορολογικές αρχές και συγκεκριμένα για να εκδώσουν εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Δήλωσαν και εικονικές αγορές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Λαμβάνουν συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες οντότητες έτσι ώστε να δημιουργούν εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδουν, περίπου ισοσκελισμένα, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται για να παραπλανούν τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

Οι εκδότριες επιχειρήσεις από την συνολική εκτίμηση των στοιχείων που συγκέντρωσε ο έλεγχος όσο αφορά τις αγορές και τις δαπάνες, τα τεκμήρια εκτέλεσης των συναλλαγών σε σχέση με τα πωληθέντα είδη και τις παροχές υπηρεσίας που φέρεται να παρείχαν στα πλαίσια των επιχειρηματικών των δυνατοτήτων ο έλεγχος διαπιστώνει πως οι ανωτέρω δεν είχαν την κατάλληλη υποδομή να εκτελέσουν οποιαδήποτε επιχειρηματική δραστηριότητα.

[...]

Από τα στοιχεία που είναι στη διάθεση της φορολογικής αρχής απεδείχθη ότι οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, ενώ η ελεγχόμενη στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, αρχικά με τον έλεγχο δεν προσκόμισε ικανά αρκετά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και της εκδόθηκε το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων στην οποία αποδόθηκε η λήψη εικονικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Η ελεγχόμενη με το υπόμνημά της επί του Σημειώματος διαπιστώσεων προσκόμισε στοιχεία όπως καταγράφονται παραπάνω στην Καταγραφή των προσκομισθέντων στοιχείων και συγκεκριμένα:

1. Δελτία παραλαβής των φερομένων αγαθών από την με τα στοιχεία των προμηθευτών και στοιχεία αποθέτη
2. Δελτία Αποστολής των προς διανομή αγαθών από τον εναποθέτησε διάφορους πελάτες κατ' εντολή του αποθέτη.
3. Αντίγραφα στοιχείων διάθεσης αγαθών Δ.Α.-Τ.Π. που εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη προς τους πελάτες της σε σχέση με τα δελτία αποστολής του εναποθέτη.
4. Τα είδη και οι ποσότητες που αναγράφονταν στα στοιχεία που εκδόθηκαν από τις φερόμενες προμηθεύτριες και ανύπαρκτες συναλλακτικά επιχειρήσειςαπό αντιπαραβολικό έλεγχο φέρονται να διατέθηκαν σε πελάτες της λήπτριας των στοιχείων επιχείρησης, στα στοιχεία των οποίων από το profile στο elenxis δεν καταγράφεται παραβατική συμπεριφορά.

Με βάση τα παραπάνω οι πωλήσεις αγαθών και οι παρεχόμενες υπηρεσίες που φέρεται ότι έγιναν με τα εν λόγω Φορολογικά στοιχεία έγιναν από άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο τα

στοιχεία του οποίου δεν έγιναν γνωστά στον έλεγχο, σε καμία όμως περίπτωση δεν διενεργήθηκαν πωλήσεις αγαθών από τις εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις
Επομένως όλα στοιχεία είκοσι δύο (22) Δελτία Αποστολής -Τιμολόγια Πώλησης και το ένα (1) Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως των επιχειρήσεων καιείναι εικονικά (μη νόμιμα τιμολόγια) τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη για τους λόγους που ανωτέρω αναφέραμε η δε ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε - έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, τα ως άνω φορολογικά στοιχεία, με συνέπεια να εμφανίσει διογκωμένες δαπάνες με αποτέλεσμα τη μείωση των καθαρών κερδών και το συμψηφισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α. από της εκροές της. [...]».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την παρούσα προσφυγή, επικαλείται ότι τελούσε σε καλή πίστη. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι ακόμα και αν συντρέχει η περίπτωση λήψης εικονικών τιμολογίων, τότε για να θεωρηθούν τούτα ως λογιστική διαφορά θα πρέπει να υφίσταται ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοια στοιχεία εκτός αν αυτό αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη. Ωστόσο από κανένα σημείο του ελέγχου δεν προκύπτει η κακοπιστία της καθώς έπραξε τα δέοντα όσον αφορά τον έλεγχο ύπαρξης των αντισυμβαλλόμενων προμηθευτών ενώ και από τα προσκομισθέντα έγγραφα προκύπτει ότι τα επίμαχα τιμολόγια έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος.

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 506/08-02-2012), 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 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: «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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, 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 τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: [...] 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 κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο **άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022**, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 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 στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) 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 Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

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

Επειδή, στις από εκθέσεις ελέγχου ν. 4308/2014, των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΙΚΗΣ, οι διατυπώσεις και τα πορίσματα των οποίων έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΙΚΗΣ, αναφέρεται ότι οι επιχειρήσεις κρίθηκαν από τον έλεγχο ανύπαρκτες συναλλακτικά επιχειρήσεις, συνεπώς οι φερόμενες πωλήσεις και παρεχόμενες υπηρεσίες από αυτές κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους. Ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για τους λήπτες των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με τις επιχειρήσειςήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία. Επομένως, δεδομένου ότι οι εκδότριες των ληφθέντων, από την προσφεύγουσα, φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα, το βάρος της απόδειξης ότι οι συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν με τους συγκεκριμένους εκδότες ανήκει στην προσφεύγουσα (ΣτΕ 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2011, 1184/2010)

Επειδή, εν προκειμένω, το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΙΚΗΣ δεν στηρίχθηκε μόνο στα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αλλά, αφού έλαβε υπόψη του τις παραπάνω

διαπιστώσεις, πραγματοποίησε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, αποτέλεσμα των οποίων ήταν η κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων, **μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, Ειδικότερα από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα λήπτρια των εν λόγω φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι οι υπό κρίση πωλήσεις αγαθών και οι παρεχόμενες υπηρεσίες φέρεται ότι έγιναν από άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, τα στοιχεία του οποίου δεν είναι γνωστά, σε καμία όμως περίπτωση δεν διενεργήθηκαν πωλήσεις αγαθών από τις εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις οι οποίες δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 από τις ανωτέρω επιχειρήσεις, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«[...] 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, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη

της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

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 εν

είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. [...]

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

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ 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», αναφέρεται ότι:

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου», του ν.2859/2000 (ΦΠΑ), ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν [...].».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1097/04-07-2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», αναφέρεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

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

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

Επειδή, εν προκειμένω, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρισε στα βιβλία της και εξέπεσε δαπάνες ύψους 325.184,15€ και 191.498,52€ αντίστοιχα, καθώς και το φόρο εισροών αυτών, οι οποίες προκύπτουν από παραστατικά τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητο το πραγματικό των συναλλαγών και η καλόπιστη συναλλακτική συμπεριφορά από την πλευρά της.

Επειδή, δε δύναται να αναγνωριστεί η επικαλούμενη από την πλευρά της προσφεύγουσας καλοπιστία σε σχέση με τις συναλλακτικώς ανύπαρκτες εκδότριες εταιρείες. Το γεγονός και μόνο ότι τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό, δεν αποδεικνύει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν καλόπιστη και δεν τελούσε σε γνώση ότι οι εκδότες δεν ήταν τα πρόσωπα που εκτέλεσαν τις συναλλαγές. Εξάλλου σύμφωνα με την υπ' αριθ. 134/2016 προαναφερθείσα γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του φορολογικού 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, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής. Εν προκειμένω, η καλοπιστία της προσφεύγουσας εταιρείας δεν στοιχειοθετείται από τα στοιχεία του φακέλου και ο σχετικός ισχυρισμός της δεν αποδεικνύεται και δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς από τους διενεργηθέντες ελέγχους διαπιστώθηκε η συμμετοχή της προσφεύγουσας σε ένα ευρύ κύκλωμα που δραστηριοποιείται στην έκδοση και λήψη εικονικών τιμολογίων, με πολλές εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, με σκοπό την ιδιοποίηση του ΦΠΑ των συναλλαγών και την μη καταβολή των αναλογούντων φόρων.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ. 1071/2015, για την έκπτωση της δαπάνης των επίμαχων τιμολογίων από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά ούτε και αυτές που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1097/2016 για την έκπτωση του φόρου εισροών των εν λόγω τιμολογίων.

Επειδή, οι από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, περιλαμβάνουν εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία τεκμηριώνουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, και συνεπώς η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι τεκμηριωμένη επαρκώς και σαφέστατη από μέρους της φορολογικής αρχής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση: α) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού/προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, β) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού/προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, γ) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και δ) του υπ' αριθ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2017

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός/ πρόστιμο φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	94.303,41 €	94.303,41 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	47.151,71 €	47.151,71 €
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	141.455,12 €	141.455,12 €

Β. ΦΠΑ

- Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ/ επιβολή προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου ΦΠΑ	78.044,20 €	78.044,20 €
Πρόστιμο φόρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	39.022,10 €	39.022,10 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	117.066,30 €	117.066,30 €

Φορολογικό Έτος 2018

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός/ πρόστιμο φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
--	---------------	-----------

Διαφορά φόρου	55.534,57 €	55.534,57 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	27.767,29 €	27.767,29 €
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	83.301,86 €	83.301,86 €

Β. ΦΠΑ

- Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ/ επιβολή προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου ΦΠΑ	45.204,81 €	45.204,81 €
Πρόστιμο φόρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	22.602,40 €	22.602,40 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	67.807,21 €	67.807,21 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.