



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/5/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1554**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312370, -347
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **22-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

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

1		14/12/2023	Εισόδημα	2017	138.382,11€
2		14/12/2023	Εισόδημα	2018	7.975,00€

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις, στην ανωτέρω παράγραφο 4, Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρους Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 & 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 14-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 22-1-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ. / 14-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 92.254,74€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 46.127,37€.

2) Με την με αριθ. / 14-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 7.250,00€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 725,00€.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

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

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, η οποία φέρει διακριτικό τίτλο «.....».

Συγκεκριμένα, από έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ στον ανωτέρω εκδότη, ο οποίος έχει ως αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας το «.....» που εδρεύει στην επί της οδού, διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε και έλαβε κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, πλήθος εικονικών φορολογικών παραστατικών, καθότι δεν λειτούργησε ποτέ.

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά παραστατικά από την εκδότρια εταιρεία ήταν και η προσφεύγουσα νομική οντότητα, η οποία κατά το φορολογικό έτος 2017

έλαβε από την εκδότρια εταιρεία εννέα (9) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 282.119,80€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 67.708,75€, ήτοι συνολικής αξίας, ποσού 349.828,55€.

Συνεπεία των διαπιστώσεων των ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, που αφορούν τόσο την εκδότρια εταιρεία, όσο και την προσφεύγουσα νομική οντότητα εκδόθηκε η με αριθ. / 12-1-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.

Το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. κατά την διενέργεια του ελέγχου διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία:

1) κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέπεσε δαπάνη καθαρής αξίας 36.000,00€, πλέον ΦΠΑ 8.640,00€ (Τ.Π.Υ .../ 4-12-2017, Περιγραφή:) εκδόσεως της εταιρείας «.....».,

2) κατά το φορολογικό έτος 2018 εξέπεσε δαπάνη καθαρής αξίας 25.000,00€ πλέον ΦΠΑ 6.000,00€ (Τ.Π.Υ/3-12-2018, Περιγραφή:) εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΠΕ».

Ο έλεγχος έκρινε τις ανωτέρω δαπάνες ως μη εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας καθότι από το σχετικά παραστατικά δεν προκύπτει το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας. Επιπλέον, από το αντικείμενο εργασιών αυτής δεν προκύπτει ότι επιτελεί λειτουργίες συντήρησης προγραμμάτων.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. προέβη στην έκδοση του με αριθ. / 9-11-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), επί του οποίου η προσφεύγουσα νομική οντότητα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. / 11-12-2023 Υπόμνημα.

Ο έλεγχος, κατόπιν των ανωτέρω, προέβη στην έκδοση των με αριθ. / 14-12-2023 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ καθώς και της με ημερομηνία θεώρησης 14-12-2023 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ήτο φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο
2. Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης, καθότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας εταιρείας ήταν καθόλα πραγματικές.
3. Δεν είναι εικονικά τα στοιχεία που αφορούν πραγματική συναλλαγή αλλά πάσχουν ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
4. Η προσφεύγουσα εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη.
5. Παραβίαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος στην ιδιοκτησία του άρθρου 1 του Π.Π.Π. της Ε.Σ.Δ.Α. και της αρχής της αναλογικότητας.
6. Εσφαλμένα κρίθηκαν ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΠΕ»

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο, 2^ο, 3^ο, 4^ο ΚΑΙ 5^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου 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).

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

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

...

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

...

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

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

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

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

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων,

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

...

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

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....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.».

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

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

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι

δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

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

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

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.

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

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

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

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

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

Επειδή, κατόπιν ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ γνωστοποιήθηκε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, η οποία φέρει διακριτικό τίτλο «..... Ε Π Ε». Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ στον ανωτέρω εκδότη με αντικείμενο κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας το «.....-.....» που εδρεύει στην επί της οδού, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω οντότητα, κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018, εξέδωσε και έλαβε αντίστοιχα, πλήθος εικονικών φορολογικών παραστατικών.

Επειδή, μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά παραστατικά από την εκδότρια εταιρεία ήταν και η προσφεύγουσα νομική οντότητα, η οποία κατά το φορολογικό έτος 2017 έλαβε από την εκδότρια εταιρεία εννέα (9) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 282.119,80€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 67.708,75€, ήτοι συνολικής αξίας, ποσού 349.828,55€, ήτοι:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €
1	ΤΙΜ.-Δ.Α.		2/1/2017	91.309,20	21.914,21	113.223,40
2	ΤΙΜ.-Δ.Α.		4/1/2017	31.328,00	7.518,89	38.846,72
3	ΤΙΜ.-Δ.Α.		5/1/2017	11.540,00	2.769,60	14.309,60
4	ΤΙΜ.-Δ.Α.		9/1/2017	126,00	30,24	156,24
5	ΤΙΜ.-Δ.Α.		11/1/2017	42.719,20	10.252,61	52.971,81

6	TIM.-Δ.Α.		17/1/2017	56.372,00	13.529,28	69.901,28
7	TIM.-Δ.Α.	...	20/1/2017	7.465,00	1.791,60	9.256,00
8	TIM.-Δ.Α.		23/1/2017	32.180,40	7.723,30	39.903,70
9	TIM.-Δ.Α.	...	2/2/2017	9.080,00	2.179,20	11.259,20
ΣΥΝΟΛΟ				282.119,80	67.708,75	349.828,55

Επειδή, σύμφωνα με τα ελεγκτικά πορίσματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αυτά παρατίθενται αυτούσια στις σελ. 95-99 της με ημερομηνία θεώρησης 14-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπιστώθηκαν τα εξής:

«ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 1: Ο νόμιμος εκπρόσωπός της ΜΕΠΕ κος, στα πλαίσια έτερου ελέγχου από την Υπηρεσία μας δήλωσε ότι από την αρχή της εταιρείας του (2016), αρρώστησε και καμία προσωπική ανάμιξη δεν είχε στην Διαχείριση της. Στα πλαίσια έτερου, επίσης, ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από την Υπηρεσία μας, η εκμισθώτρια της επαγγελματικής έδρας της Ε.Π.Ε. επί της οδού, κα δήλωσε, ότι η εν λόγω μίσθωση με την παραπάνω οντότητα έληξε στις 31/12/2016, γεγονός που επιβεβαιώνεται κι από τα Ε2 που υπέβαλε. Επομένως ο έλεγχος διαπιστώνει ότι από 1/1/2017 ηΕ.Π.Ε. δεν υφίσταται στη δηλωθείσα επαγγελματική της έδρα. Αnéφερε επίσης, ότι το κατάστημα που νοίκιαζε από 01/01/2016 στην παραπάνω διεύθυνση, στην ελεγχόμενη οντότητα και βρίσκεται δίπλα από την μόνιμη κατοικία της, έδινε εξωτερικά την εντύπωση του ξενοικιαστού χώρου, με ρολά μονίμως κατεβασμένα, χωρίς κάποια επιγραφή έξω και ποτέ δεν αντιλήφθηκε διακίνηση εμπορευμάτων, καθώς, ότι ουδέποτε διαπραγματεύτηκε με τον ίδιο (.....) και οτιδήποτε άλλο, σχετικά με το κατάστημα, ούτε τον γνώριζε.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 2: Η Ε.Π.Ε καθώς κι ο νόμιμος εκπρόσωπός της δεν ανταποκρίθηκαν σε επιδοθείσα πρόσκληση της Υπηρεσίας μας (...../17-06-2020), για διάθεση λογιστικών αρχείων.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 3: Η Ε.Π.Ε, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος κι Ε3 για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 4: Κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της Ε.Π.Ε, δε βεβαιώθηκε κανένα έσοδο για το Ελληνικό Κράτος, από φορολογικής άποψης.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 5: Η οντότητα Ε.Π.Ε, για το φορολογικό έτος 2017 δεν έχει υποβάλει δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) και σύμφωνα με τις ΜΥΦ που υποβλήθηκαν φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν έσοδα 4.751.631,03 ευρώ. Το φορολογικό έτος 2016 είχε υποβάλει ΦΜΥ στην οποία δήλωνε έναν εργαζόμενο και σύμφωνα με τις ΜΥΦ που υποβλήθηκαν φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν έσοδα 2.506.361,26 ευρώ, ενώ το αρχικό της κεφάλαιο ήταν 50.040€, όταν ξεκίνησε τη δραστηριότητά της το 2015 ήταν 50.040€.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 6: Από έτερο έλεγχο της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι ο κος (διαχειριστής της ελεγχόμενης), εμφανίζεται ως σε δυο εταιρείες με με, οι οποίες θεωρούνται από τις κ..... φορολογικές αρχές ως εξαφανισμένοι έμποροι.

Όσον αφορά αποκλειστικά τις συναλλαγές της ελεγχόμενης με την :

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 7: Δεν αναγράφεται ο τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων στα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η προς την ΕΠΕ, ούτε αποδείχθηκε με όποια άλλα έγγραφα-στοιχεία, παρόλο που ζητήθηκε.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 8: Από την 1/1/2017, κι ενώ δεν υφίσταται η έδρα της Ε.Π.Ε, η ΕΠΕ συνεχίζει να λαμβάνει εμπορεύματα, τα οποία υποτίθεται ότι έχουν ως τόπο φόρτωσης την, έδρα της Ε.Π.Ε

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 9: Φαίνεται ότι η ΕΠΕ έχει πραγματοποιήσει πληρωμές μόνο 184.116,10€, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με καμία εμπορική λογική και πρακτική, να προμηθεύει δηλαδή η όποια οντότητα εμπορεύματα τόσο μεγάλης αξίας επί πιστώσει, με πίστωση τόσων μηνών, και να συνεχίζει να την προμηθεύει ενώ έχει τόσο μεγάλο άνοιγμα-οφειλή προς αυτήν. Την ίδια ημερομηνία, ακολουθεί η παράδοση τριών (3) επιταγών συνολικού ποσού 1.443.283,56€ για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό από την ελεγχόμενη οντότητα, παρόλο που ζητήθηκε, ενώ δεν φαίνεται να έχουν εξοφληθεί και μέσω του λογαριασμού που μας προσκόμισε η ΕΠΕ, από τον οποίο υποτίθεται ότι πληρώθηκε η προμηθεύτρια Ε.Π.Ε .

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 10: Το προσκομισθέν από την ΕΠΕ, ιδιωτικό συμφωνητικό εκχώρησης απαιτήσεων μεταξύ της Ε.Π.Ε και της Βουλγάρικης οντότητας «.....», έχει ημερομηνία σύνταξης 08-02-2017, ενώ όπως αναφέρεται και παραπάνω, ο διαχειριστής της οντότητας, Ε.Π.Ε. κος, στα πλαίσια έτερου ελέγχου από την Υπηρεσία μας δήλωσε ότι από την αρχή της εταιρείας του(2016) αρρώστησε και καμία προσωπική ανάμιξη δεν είχε στην Διαχείριση της.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 11: Από τις 3/2/2017 ποσό 1.541.200,08€ το οποίο οφείλει η ελεγχόμενη στην Ε.Π.Ε. εκχωρείται στην, στην οποία η δεν έχει ποτέ εμβάσει ποσό προς αυτήν από λογαριασμό της, την οποία εν τέλει εξοφλεί η

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 12: Η δεν έχει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, ούτε εισαγωγές, ενώ έχει καταβάλει πολύ μικρό ποσό για πληρωμές, σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που φαίνεται ότι έχει πραγματοποιήσει.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 13: Η δεν μας αναφέρει συγκεκριμένα ονοματεπώνυμα των ανθρώπων με τους οποίους συναλλασσόταν όσον αφορά τη ΜΕΠΕ, αλλά αδιευκρίνιστα κάποια μικρά ονόματα τα οποία δεν μπορούν να επιβεβαιωθούν.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 14: Φαίνεται ότι η έχει πραγματοποιήσει προς τη πληρωμές μόνο 184.116,10€, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με καμία εμπορική λογική και πρακτική, να προμηθεύει δηλαδή η όποια οντότητα εμπορεύματα τόσο μεγάλης αξίας επί πιστώσει, με πίστωση τόσων μηνών, και να συνεχίζει να την προμηθεύει ενώ έχει τόσο μεγάλο άνοιγμα-οφειλή προς αυτήν. Η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι δίνεται πίστωση 6 μηνών σε πολύ μεγάλες εταιρείες κλπ, ωστόσο ακόμη και στην περίπτωση που ίσχυε κάτι τέτοιο η δεν είναι οντότητα τέτοιου μεγέθους και μακροχρόνιας καταξίωσης στον κλάδο, όπως κι η ελεγχόμενη, ενώ οι συναλλαγές της με την είναι αξίας εκατομμυρίων και καμία μικρή οντότητα η οποία υπέβαλε μάλιστα έναρξη την ίδια χρονιά που ξεκίνησαν οι συναλλαγές με τη, γεγονός που η ελεγχόμενη γνώριζε πολύ καλά - δε θα μπορούσε να συνεχίσει να προμηθεύεται εμπορεύματα με μία τόσο μεγάλη πίστωση. Ειδικά για το πρώτο

έτος λειτουργίας της, το φορ. έτος 2016, δηλώνονται στις ΜΥΦ έσοδα καθαρής αξίας 2.506.361,46, ενώ εξ αυτών τα 2.437.409,65€ αφορούν συναλλαγές με τη

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 15: Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην της ΕΠΕ για τα φορ. έτη 2016-2017 συνολικής αξίας 10.243.930,15 € έχουν πραγματοποιηθεί όλες προς οντότητες των οποίων το VAT δεν είναι πλέον έγκυρο, δεν προσκόμισε φορ. στοιχεία και πληρωμές για αυτές, έχει πληθώρα έτερων προμηθευτών πέραν της ΜΕΠΕ, ενώ δηλώνει ότι έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις των εμπορευμάτων που απέκτησε από τη ΜΕΠΕ μέσω ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 16: Η ΕΠΕ προμηθευόταν εμπορεύματα από τη για να πραγματοποιήσει στη συνέχεια ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε εταιρείες στην με διαχειριστή επίσης τον κο και συγκεκριμένα τις με & με, οι οποίες θεωρούνται από τις φορολογικές αρχές ως εξαφανισμένοι έμποροι

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 17: Η εκτός από τις μεταφορές των εμπορευμάτων που αφορούν το ΤΔΑ/8.12.2016 και το ΤΔΑ/12.12.2016 εκδόσεως της ίδιας με προορισμό την έδρα της, για καμία άλλη συναλλαγή δεν τεκμηρίωσε επαρκώς τη διακίνηση των εμπορευμάτων της ως όφειλε και παρόλο που της ζητήθηκε

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 18: Η έχει στην κατοχή της και μας προσκόμισε με υπόμνημά της τις δηλώσεις ΦΠΑ και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που υπέβαλε η, χωρίς να έχει την όποια νομιμοποίηση για την κατοχή τους.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 19: Σχετικά με τις 3 επιταγές με αρ. / 28.02.2017 ποσού 500.000,00 €, 1-.../15.01.2017 ποσού 443.283,56 € και /15.02.2017 ποσού 500.000,00 €, ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της διότι το ιδιωτικό συμφωνητικό που επικαλείται δεν είχε κατατεθεί σε αρμόδια φορολογική αρχή, δε μας δικαιολόγησε τι έργο ήταν αυτό, γιατί το χρειαζόταν και πως είχε αξία τόσων εκατομμυρίων, κι επιπλέον η προμηθεύεται εμπορεύματα από την και στη συνέχεια τα πουλάει στη κι αυτή στη συνέχεια σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της συνάπτει σύμβαση έργου με την, πιστώνοντάς της ποσά πολύ μεγάλης αξίας και μάλιστα σταδιακά και χωρίς να της έχει παρέχει καμία υπηρεσία, γεγονός που σημαίνει ότι γνωρίζει την και το αντικείμενό της, παρόλα αυτά προμηθεύεται εμπορεύματα από την μέσω της, ενώ τυχαίνει η να μην εμβάζει ποσά στην αλλά για το ίδιο χρονικό διάστημα να εμβάζει αντίστοιχα ποσά η στην Σε κάθε περίπτωση το ποσό των τριών αυτών επιταγών επιστρέφει στην

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 20: Για τα 2 τιμολόγια ΤΔΑ/8.12.2016 και ΤΔΑ/12.12.2016 που εξέδωσε η ΜΕΠΕ, συν. αξίας 76.328,10€ υπάρχουν όντως τιμολόγια από μεταφορική «.....», με ΑΦΜ, για παράδοση εμπορευμάτων, ωστόσο τα δύο τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με καταθέσεις μετρητών σε αυτόματο μηχάνημα της ΤΡΑΠΕΖΑΣ έτσι ώστε να μην μπορεί να εξακριβωθεί ο καταθέτης τους κι επιπλέον έχουν όλες τους πραγματοποιηθεί σε μηχάνημα στο κατάστημα 2075 της Τράπεζας στην(η έδρα της βρισκόταν στην ενώ της ελεγχόμενης ΕΠΕ στην).

Επειδή, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και λαμβάνοντας υπόψη τα ελεγκτικά πορίσματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη στην έκδοση του με αριθ. / 9-11-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), επί του οποίου η προσφεύγουσα νομική οντότητα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. / 11-12-2023 Υπόμνημα.

Επειδή, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τα κατωτέρω στοιχεία, όπως αυτά παρατίθενται αυτούσια στις σελ. 107-110 της με ημερομηνία θεώρησης 14-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής:

«Ο έλεγχος αφού έλαβε υπ' όψιν του τα παραπάνω και ειδικότερα:

1: Α) Η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε από την ως άνω επιχείρηση και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία όλες της πραγματοποιηθείσες συναλλαγές.

Β) Καταχώρησε στο αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων (Βιβλίο αποθήκης) τις κινήσεις εισαγωγής των εμπορευμάτων κατά ποσότητα και αξία και εξαγωγής - πώλησης προς τους πελάτες κατά ποσότητα και αξία. Η αποπληρωμή του τιμήματος από τους πελάτες έγινε με τραπεζικές καταθέσεις.

Γ) Οι ανωτέρω συναλλαγές συμπεριλήφθηκαν στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α

2: Ο νόμιμος εκπρόσωπός της ΜΕΠΕ κοςς, στα πλαίσια έτερου ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε δήλωσε ότι από την αρχή της εταιρείας του (2016), αρρώστησε και καμία προσωπική ανάμιξη δεν είχε στην Διαχείριση της.

Στα πλαίσια έτερου, επίσης, ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, η εκμισθώτρια της επαγγελματικής έδρας της Ε.Π.Ε. επί της οδού στην, κα δήλωσε, ότι η εν λόγω μίσθωση με την παραπάνω οντότητα έληξε στις 31/12/2016, γεγονός που επιβεβαιώνεται κι από τα Ε2 που υπέβαλε. Επομένως ο έλεγχος διαπιστώνει ότι από 1/1/2017 η Ε.Π.Ε δεν υφίσταται στη δηλωθείσα επαγγελματική της έδρα. Ανέφερε επίσης, ότι το κατάστημα που νοίκιαζε από 01/01/2016 στην παραπάνω διεύθυνση, στην ελεγχόμενη οντότητα και βρίσκεται δίπλα από την μόνιμη κατοικία της, έδινε εξωτερικά την εντύπωση του ξενοίκιαστου χώρου, με ρολά μόνιμως κατεβασμένα, χωρίς κάποια επιγραφή έξω και ποτέ δεν αντιλήφθηκε διακίνηση εμπορευμάτων, καθώς, ότι ουδέποτε διαπραγματεύτηκε με τον ίδιο (.....) και οτιδήποτε άλλο, σχετικά με το κατάστημα, ούτε τον γνώριζε.

3: Η Ε.Π.Ε καθώς κι ο νόμιμος εκπρόσωπός της δεν ανταποκρίθηκαν σε επιδοθείσα πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε (...../17-06-2020), για διάθεση λογιστικών αρχείων.

4: Η Ε.Π.Ε, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος κι Ε3 για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

5: Κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της Ε.Π.Ε , δε βεβαιώθηκε κανένα έσοδο για το Ελληνικό Κράτος, από φορολογικής άποψης.

6: Η οντότητα Ε.Π.Ε, για το φορολογικό έτος 2017 δεν έχει υποβάλει δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) και σύμφωνα με τις ΜΥΦ που υποβλήθηκαν φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν έσοδα 4.751.631,03 ευρώ. Το φορολογικό έτος 2016 είχε υποβάλει ΦΜΥ στην οποία δήλωνε έναν εργαζόμενο και σύμφωνα με τις ΜΥΦ που υποβλήθηκαν φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν έσοδα 2.506.361,26 ευρώ, ενώ το αρχικό της κεφάλαιο ήταν 50.040€, όταν ξεκίνησε τη δραστηριότητά της το 2015 ήταν 50.040€.

7: Από έτερο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε διαπιστώθηκε ότι ο κος (διαχειριστής της ελεγχόμενης), εμφανίζεται ως σε δυο εταιρείες με με VAT οι οποίες θεωρούνται από τις φορολογικές αρχές ως εξαφανισμένοι έμποροι. Σημειώνουμε ότι από έλεγχο που έγινε στα αρχεία της υπηρεσίας μας η με VAT εμφανίζεται ενεργή στο σύστημα VIES από 29/12/2009 έως 30/06/2018 ενώ η με VAT εμφανίζεται ενεργή στο σύστημα VIES από 10/03/2016 έως 31/12/2017
Όσον αφορά αποκλειστικά τις συναλλαγές της ελεγχόμενης ΕΠΕ με την Ε.Π.Ε :

8: Δεν αναγράφεται ο τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων στα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η Ε.Π.Ε προς την ΕΠΕ, ούτε αποδείχθηκε με όποια άλλα έγγραφα-στοιχεία.

9: Από την 1/1/2017, κι ενώ, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ, δεν υφίσταται η έδρα της Ε.Π.Ε, η ΕΠΕ συνεχίζει να λαμβάνει εμπορεύματα, τα οποία υποτίθεται ότι έχουν ως τόπο φόρτωσης την,, έδρα της Ε.Π.Ε

10: Φαίνεται ότι η ΕΠΕ έχει πραγματοποιήσει πληρωμές μόνο 184.116,10€, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με καμία εμπορική λογική και πρακτική, να προμηθεύει δηλαδή η όποια οντότητα εμπορεύματα τόσο μεγάλης αξίας επί πιστώσει, με πίστωση τόσων μηνών, και να συνεχίζει να την προμηθεύει ενώ έχει τόσο μεγάλο άνοιγμα-οφειλή προς αυτήν. Την ίδια ημερομηνία, ακολουθεί η παράδοση τριών (3) επιταγών συνολικού ποσού 1.443.283,56€ για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό από την ελεγχόμενη οντότητα, παρόλο που ζητήθηκε, ενώ δεν φαίνεται να έχουν εξοφληθεί και μέσω του λογαριασμού που μας προσκόμισε η ΕΠΕ, από τον οποίο υποτίθεται ότι πληρώθηκε η προμηθεύτρια Ε.Π.Ε.

11: Το προσκομισθέν από την ΕΠΕ, ιδιωτικό συμφωνητικό εκχώρησης απαιτήσεων μεταξύ της Ε.Π.Ε και της Βουλγάρικης οντότητας «.....», έχει ημερομηνία σύνταξης 08-02-2017, ενώ όπως αναφέρεται και παραπάνω, ο διαχειριστής της οντότητας, Ε.Π.Ε. κος, στα πλαίσια έτερου ελέγχου από την Υπηρεσία μας δήλωσε ότι από την αρχή της εταιρείας του (2016) αρρώστησε και καμία προσωπική ανάμιξη δεν είχε στην Διαχείριση της.

12: Από τις 3/2/2017 ποσό 1.541.200,08€ το οποίο οφείλει η ελεγχόμενη στην Ε.Π.Ε. εκχωρείται στην οντότητα με, στην οποία η

..... Ε.Π.Ε. δεν έχει ποτέ εμβάσει ποσό προς αυτήν από λογαριασμό της, την οποία εν τέλει εξοφλεί η

13: Η Ε.Π.Ε δεν έχει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, ούτε εισαγωγές, ενώ έχει καταβάλει πολύ μικρό ποσό για πληρωμές, σε σχέση με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που φαίνεται ότι έχει πραγματοποιήσει.

14: Η ΕΠΕ δεν μας αναφέρει συγκεκριμένα ονοματεπώνυμα των ανθρώπων με τους οποίους συναλλασσόταν όσον αφορά τη, αλλά αδιευκρίνιστα κάποια μικρά ονόματα τα οποία δεν μπορούν να επιβεβαιωθούν.

15: Φαίνεται ότι η ΕΠΕ έχει πραγματοποιήσει προς τη ΜΕΠΕ πληρωμές μόνο 184.116,10€, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με καμία εμπορική λογική και πρακτική, να προμηθεύει δηλαδή η όποια οντότητα εμπορεύματα τόσο μεγάλης αξίας επί πιστώσει, με πίστωση τόσων μηνών, και να συνεχίζει να την προμηθεύει ενώ έχει τόσο μεγάλο άνοιγμα-οφειλή προς αυτήν. Η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι δίνεται πίστωση 6 μηνών σε πολύ μεγάλες εταιρείες κλπ, ωστόσο ακόμη και στην περίπτωση που ίσχυε κάτι τέτοιο η ΜΕΠΕ δεν είναι οντότητα τέτοιου μεγέθους και μακροχρόνιας καταξίωσης στον κλάδο, όπως κι η ελεγχόμενη, ενώ οι συναλλαγές της με τηνΕΠΕ είναι αξίας εκατομμυρίων και καμία μικρή οντότητα η οποία υπέβαλε μάλιστα έναρξη την ίδια χρονιά που ξεκίνησαν οι συναλλαγές με τη ΕΠΕ, γεγονός που η ελεγχόμενη γνώριζε πολύ καλά - δε θα μπορούσε να συνεχίσει να προμηθεύεται εμπορεύματα με μία τόσο μεγάλη πίστωση. Ειδικά για το πρώτο έτος λειτουργίας της ΜΕΠΕ, το φορ. έτος 2016, δηλώνονται στις ΜΥΦ έσοδα καθαρής αξίας 2.506.361,46, ενώ εξ αυτών τα 2.437.409,65€ αφορούν συναλλαγές με τηΕΠΕ.

16: Η ΕΠΕ εκτός από τις μεταφορές των εμπορευμάτων που αφορούν το ΤΔΑ/8.12.2016 και το ΤΔΑ/12.12.2016 εκδόσεως της ίδιας με προορισμό την έδρα της ΜΕΠΕ, για καμία άλλη συναλλαγή δεν τεκμηρίωσε επαρκώς τη διακίνηση των εμπορευμάτων της ως όφειλε και παρόλο που της ζητήθηκε. Για τα 11 τιμολόγια εκδόσεως «..... ΕΠΕ» (τα υπ'αρ./04.10.2016 και/13.10.2016 έως/31.10.2016) που επικαλείται στο υπόμνημα επισυνάπτονται αποδεικτικά μεταφορικών εταιρειών (courier) που είχαν πάνω τα δέματα και στα τιμολόγια αυτά αναγράφεται η εταιρεία «.....» αλλά δεν προκύπτει η σύνδεση αυτών των σχετικών παραστατικών με την συναλλαγή μεταξύ της ελεγχόμενης και της «..... ΕΠΕ»

17: Η ΕΠΕ έχει στην κατοχή της και μας προσκόμισε με υπόμνημά της τις δηλώσεις ΦΠΑ και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που υπέβαλε η ΜΕΠΕ, χωρίς να έχει την όποια νομιμοποίηση για την κατοχή τους.

18: Σχετικά με τις 3 επιταγές με αρ./ 28.02.2017 ποσού 500.000,00 €, 1-9/15.01.2017 ποσού 443.283,56 € και 2-7/15.02..... διότι το ιδιωτικό συμφωνητικό που επικαλείται δεν είχε κατατεθεί σε αρμόδια φορολογική αρχή, δε μας δικαιολόγησε τι έργο ήταν αυτό, γιατί το χρειαζόταν και πως είχε αξία τόσων εκατομμυρίων, κι επιπλέον η ΜΕΠΕ προμηθεύεται εμπορεύματα από την και στη συνέχεια τα πουλάει στηΕΠΕ κι αυτή στη συνέχεια σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της

συνάπτει σύμβαση έργου με την, πιστώνοντάς της ποσά πολύ μεγάλης αξίας και μάλιστα σταδιακά και χωρίς να της έχει παρέχει καμία υπηρεσία, γεγονός που σημαίνει ότι γνωρίζει την και το αντικείμενό της, παρόλα αυτά προμηθεύεται εμπορεύματα από την μέσω της, ενώ τυχαίνει η να μην εμβάζει ποσά στην αλλά για το ίδιο χρονικό διάστημα να εμβάζει αντίστοιχα ποσά η στην Σε κάθε περίπτωση το ποσό των τριών αυτών επιταγών επιστρέφει στην

19: Για τα 2 τιμολόγια ΤΔΑ/8.12.2016 και ΤΔΑ/12.12.2016 που εξέδωσε η ΕΠΕ προς την ΜΕΠΕ, συν. αξίας 76.328,10€ υπάρχουν όντως τιμολόγια από μεταφορική «.....», με ΑΦΜ, για παράδοση εμπορευμάτων, ωστόσο τα δύο τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με καταθέσεις μετρητών σε αυτόματο μηχάνημα της ΤΡΑΠΕΖΑΣ έτσι ώστε να μην μπορεί να εξακριβωθεί ο καταθέτης τους κι επιπλέον έχουν όλες τους πραγματοποιηθεί σε μηχάνημα στο κατάστημα της Τράπεζας (η έδρα της βρισκόταν στην ενώ της ελεγχόμενης). Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω πληρωμές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία και έχουν συμπεριληφθεί στο *extraît* της τράπεζας το έτος 2017 όποτε και έλαβαν χώρα οι πληρωμές. ...».

Σύμφωνα με τα παραπάνω ο έλεγχος έκρινε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους.

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

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

Επειδή, από τα ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τη λήψη/έκδοση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής της δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. έτους 2016 και ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος εξέδωσε την με αριθ. / **21-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, όσον αφορά την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων προσκομίζονται μόνο αντίγραφα της πρόσθιας όψης των τραπεζικών επιταγών και όχι τραπεζικά παραστατικά ή έγγραφα, τα

οποία αποδεικνύουν τις πληρωμές. Επιπλέον, δεν αποδείχτηκε το πραγματικό της συναλλαγής, το οποίο αποτελεί το πλέον κρίσιμο στοιχείο στα πλαίσια της παρούσας υπόθεσης.

Οπότε οι 1^{ος}, 2^{ος}, 3^{ος} και 4^{ος} προβαλλόμενοι λόγοι δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί.

Επειδή, ο 5^{ος} προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας νομικής οντότητας, περί παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος στην ιδιοκτησία του άρθρου 1 του Π.Π.Π. της Ε.Σ.Δ.Α. και της αρχής της αναλογικότητας, βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 6^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. στα πλαίσια ελέγχου της επιχείρησης ΕΠΕ, δυνάμει της με αριθ. / 29-9-2021 εντολής ελέγχου, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία:

1) κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέπεσε δαπάνη καθαρής αξίας 36.000,00€, πλέον ΦΠΑ 8.640,00€ (Τ.Π.Υ .. / 4-12-2017, Περιγραφή:) εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΠΕ».,

2) κατά το φορολογικό έτος 2018 εξέπεσε δαπάνη καθαρής αξίας 25.000,00€ πλέον ΦΠΑ 6.000,00€ (Τ.Π.Υ / 3-12-2018, Περιγραφή:) εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΠΕ».

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε τις ανωτέρω δαπάνες ως μη εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας καθότι από το σχετικά παραστατικά δεν προκύπτει το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας. Επιπλέον, από το αντικείμενο εργασιών αυτής δεν προκύπτει ότι επιτελεί λειτουργίες συντήρησης προγραμμάτων

Επειδή, η προσφεύγουσα νομική οντότητα τόσο με το με αριθ. πρωτ. / 11-12-2023 Υπόμνημα επί του με αριθ. πρωτ. / 9-11-2023 Σ.Δ.Ε. όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα κρίθηκαν ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «.....», ήτοι:

1) Το από 04/12/2017 τιμολόγιο συντήρησης προγραμμάτων, ποσού 36.000,00€ και

2) Το από 03/12/2018 τιμολόγιο συντήρησης προγραμμάτων, ποσού 25.000,00€

με την αιτιολογία ότι δήθεν από τα πραγματικά περιστατικά δεν προκύπτει το είδος των υπηρεσιών που παρείχε η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, ούτε προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών αυτής ότι επιτελεί λειτουργίες συντήρησης προγραμμάτων και κατά συνέπεια ο έλεγχος έκρινε ότι οι ως άνω δαπάνες δεν έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά καταβλήθηκαν από ελευθεριότητα .

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρει ότι τα εν λόγω έξοδα αφορούν την αμοιβή που κατέβαλλε κατά το έτος 2017 για την εγκατάσταση και παραμετροποίηση του συστήματος ηλεκτρονικής διαχείρισης εγγράφων, την εγκατάσταση βελτιωτικών – διορθωτικών εκδόσεων του λογισμικού που είχε αγοράσει καθώς και τις υπηρεσίες συντήρησης του λογισμικού. Επιπλέον, η αμοιβή που κατέβαλλε κατά το έτος 2018 αφορούσε τη δεύτερη φάση της παραμετροποίησης και διασύνδεσης του συστήματος καθώς και τις υπηρεσίες συντήρησης του αποκτηθέντος λογισμικού.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, προς επίρρωση των όσων επικαλείται ανωτέρω, προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και στην Υπηρεσία μας τα κάτωθι στοιχεία, ήτοι:

1) Την από 02/10/2017 σύμβαση συνεργασίας της εταιρείας “ ΕΠΕ “

2) Την από 04/10/2018 σύμβασης συνεργασίας της εταιρείας “ ΕΠΕ “

3) την με αριθ./2017 εμπροθέσμως υποβληθείσα Κατάσταση Συμφωνητικών παρ.16 του άρθρου 8 Ν.1882/90 για την περίοδο 01/10/2017-31/12/2017, όπου έχει συμπεριληφθεί η από 02/10/2017 ως άνω σχετική σύμβαση συνεργασίας

4) την με αριθ./2018 εμπροθέσμως υποβληθείσα Κατάσταση Συμφωνητικών παρ.16 του άρθρου 8 Ν.1882/90 για την περίοδο 01/10/2018-31/12/2018, όπου έχει συμπεριληφθεί η από 04/10/2018 ως άνω σχετική σύμβαση συνεργασίας.

Επειδή, ένα εκ των αντικειμένων δευτερεύουσας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το «.....».

Επειδή, το αντικείμενο των ως άνω συμβάσεων αφορά την εγκατάσταση και παραμετροποίηση του λογισμικού - συστήματος ηλεκτρονικής διαχείρισης εγγράφων, την εγκατάσταση βελτιωτικών – διορθωτικών εκδόσεων του λογισμικού που είχαμε αγοράσει καθώς και τις υπηρεσίες συντήρησης του λογισμικού και στη συνέχεια το έτος 2018 τη δεύτερη φάση της παραμετροποίησης και διασύνδεσης του συστήματος καθώς και τις υπηρεσίες συντήρησης του λογισμικού.

Επειδή, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής λογικής και πείρας πρόκειται για διαρκείς συμβάσεις παροχής εξειδικευμένων υπηρεσιών για μεγάλο χρονικό διάστημα με αμοιβή η οποία είναι σύμφωνη με τις ισχύουσες στην αγορά αμοιβές για παρόμοιες εργασίες.

Επειδή, υφίσταται εκτενής περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών στις συμβάσεις συνεργασίας με την εταιρεία “.....», ανατιολόγητα ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν μπορεί να διαπιστωθεί η ακριβής φύση αυτών, διότι δεν γίνεται αναλυτική αναφορά επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώνεται οι δαπάνες που κατέβαλλε η προσφεύγουσα εταιρεία στην αντισυμβαλλόμενη νομική οντότητα “.....» πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Συνεπώς, οι ως άνω δαπάνες κρίνονται ως **παραγωγικές** και θα **εκπεστούν** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας.

Οπότε οι 6^{οι} προβαλλόμενος λόγος γίνεται δεκτός.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας με την εκδότρια οντότητα «.....» με **ΑΦΜ**, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης **14-12-2023** έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό της παρούσας Απόφασης της Υπηρεσίας μας, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει **μερικώς δεκτή**.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **22-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** και την **τροποποίηση** των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ήτοι:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος
1		14/12/2023	Εισόδημα	2017
2		14/12/2023	Εισόδημα	2018

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

• ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

- **ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/ 14-12-2023)**

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει ελέγχου	318.119,80€
Εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει ΔΕΔ	36.000,00€
Σύνολο μη εκπιπτόμενων δαπανών βάσει ΔΕΔ	282.119,80€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη	306.336,69€	624.456,49€	588.456,49€	282.119,80€
ή ζημιά				
Φόρος που αναλογεί	88.837,64€	181.092,38€	170.652,38€	81.814,74€
Μείον:				

Φόρος που προκαταβλήθηκε	29.251,91€	29.251,91€	29.251,91€	0,00€
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό				
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	59.585,73€	151.840,47€	141.400,47€	81.814,74€
Πλέον:				
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	44.418,82€	44.418,82€	44.418,82€	0,00€
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00€	1.000,00€	1.000,00€	0,00€
Συνολικό Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	105.004,55€	197.259,29€	186.819,29€	81.814,74€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	0,00€	46.127,37€	40.907,37€	40.907,37€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	105.004,55€	243.386,66€	227.726,66€	122.722,11€

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58 ΤΟΥ ΚΦΔ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ				ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ^{1"}	81.814,74€				
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων TM					
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)	137,31%				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ	50%				
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	40.907,37€				
Διαπίστωση πρόθεσης	ΝΑΙ				

• ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης / 14-12-2023)

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει ελέγχου	25.000,00€
Εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει ΔΕΔ	25.000,00€
Σύνολο μη εκπιπτόμενων δαπανών βάσει ΔΕΔ	0,00€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		595.284,94€	620.284,94€	595.284,94€	0,00€
Φόρος	Πιστωτικό				
	Χρεωστικό	128.213,81€	135.463,81€	128.213,81€	0,00€
Προκαταβολή φόρου		164.001,00€	164.001,00€	164.001,00€	0,00€
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011		1.000,00€	1.000,00€	1.000,00€	0,00€
Πρόσθετος φόρος/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		0,00€	725,00€	0,00€	-
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	293.214,81€	301.189,81€	293.214,81€	0,00€
	για επιστροφή				