



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/5/2024

Αριθμός απόφασης: 1463

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. Του άρθρου 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

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

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο, κατά: α) της υπ' αριθμ. /7.12.2023 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού / Πράξη Επιβολής Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 β) της υπ' αριθμ...../7.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017, και γ)/7.12.2023 Πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 7.12.2023 : α) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος β) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. γ) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΕΛΠ/ ΚΦΔ της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ, δ) τις με ημερομηνία θεώρησης 4.9.2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου αρθρ. 23-28 -34 και 62 του ν.4987/2022 και ν. 4308/2014 της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τις συνημμένες σε αυτές ως αναπόσπαστο μέρος α) με ημερομηνία 19-04-2022 και 1.7.2022 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου-επεξεργασίας- -εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία Α.Ε. με Α.Φ.Μ., 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 την υπ' αριθ./7.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 98.316,73€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 49.158,37€, ήτοι συνολικό ποσό 147.475,10 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ΚΦΔ.

Β) Με την με αριθμό/7.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 38.634,58€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 19.317,30€, ήτοι συνολικό ποσό 57.951,88 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

Γ) Με την με αριθμό/7.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 §§.1περ.δ' 2περ.γ' λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθμόν/23-10-2023 γραπτό αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή στοιχείων, καθώς δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου δύο φορολογικά στοιχεία εξόδων , α) το ΤΔΑ/28-08-2017 συνολικής αξίας 18.441,80€ και β) το ΤΔΑ/22-09-2017 συνολικής αξίας 18.600,00€, τα οποία έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση «..... Ι.Κ.Ε.», Α.Φ.Μ..... κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 & 54 του Ν.4987/2022.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προέκυψαν, επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τόσο στο εισόδημα όσο και στο ΦΠΑ το δικαίωμα έκπτωσης των αγορών/δαπανών που αφορά στην καθαρή αξία είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 350.017,50 €, πλέον ΦΠΑ 84.004,20

€, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2017 έως 31/12/2017 από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ως κάτωθι:

α) πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 98.158,40€, (καθαρής αξίας ποσού 79.160.00, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 18.998,40€) εκδόσεως της επιχείρησης «..... I.Κ.Ε», Α.Φ.Μ.: για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, τα οποία και συμπεριελήφθησαν στις οικείες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ., επιφέροντας μείωση των φορολογικών επιβαρύνσεων, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 και των άρθρων 5 και 15 του Ν. 4308/2014.

β) δεκάξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 277.575,24€ (καθαρής αξίας 223.851,00€ πλέον Φ.Π.Α. 53.724,24€) εκδόσεως της επιχείρησης Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό του ως προς την αξία της συναλλαγής.

γ) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής συνολικής αξίας 58.280,06€ (καθαρής αξίας 47.006,50 πλέον ΦΠΑ 11.281,56) εκδόσεως της επιχείρησης «..... I.Κ.Ε.», με ΑΦΜ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου βάσει των με αριθ. /18.7.2022 και /14.9.2022 εντολών ελέγχου, οι διαπιστώσεις του οποίου καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 7.12.2023 : α) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος β) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. γ) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΕΛΠ/ ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας ήταν τα κάτωθι δελτία πληροφοριών της Ελεγκτικής υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, τα οποία διαβιβάσθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, και αφορούσαν στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, με τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ,

«.....» με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ, με τις οποίες φέρεται να είχε συναλλαγές η προσφεύγουσα και οι οποίες είχαν εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα:

Α) το υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου: ΑΤΤ..... ΕΞ 109 681/19-07-2023 Πληροφοριακό Δελτίο Ελέγχου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (Υποδιεύθυνση Γ' Τμήμα Γ2 Προγραμματισμού και πληροφορικής) και η με ημερομηνία 19-04-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου τα οποία αφορούν την διαπίστωση έκδοσης εικονικών τιμολογίων για ανύπαρκτες συναλλαγές, με εκδότρια την εταιρεία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.:, και λήπτρια, μεταξύ άλλων, την ελεγχόμενη επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ., η οποία έλαβε στη χρήση 2017 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 98.158,40€, (καθαρής αξίας ποσού 79.160.00, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 18.998,40€).

Β) Το υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου ΕΞ 05-08-2022 πληροφοριακό δελτίο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (Υποδιεύθυνση Γ'- Τμήμα Γ 2 Προγραμματισμού και πληροφορικής) και η με ημερομηνία 1-7-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου, τα οποία αφορούν στην διαπίστωση έκδοσης εικονικών τιμολογίων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, με εκδότρια την εταιρεία με την επωνυμία Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και στη διαπίστωση διενέργειας συναλλαγών με την ελεγχόμενη επιχείρηση «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ., η οποία έλαβε στη χρήση

2017 δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 277.575,24€ (καθαρής αξίας.223.851,00€ πλέον Φ.Π.Α. 53.724,24€).

Γ) το ΑΤΤ. 1120449 ΕΞ πληροφοριακό δελτίο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ Υποδιεύθυνση Γ'- Τμήμα Γ Γ2 Προγραμματισμού και πληροφορικής, και η με ημερομηνία θεώρησης 10-7-2023 έκθεση μερικού ελέγχου-επεξεργασίας, στην οποία αναφέρεται ότι διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «), με έδρα , ΑΘΗΝΑ Τ.Κ. αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και διαπιστώθηκε, ότι εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής συνολικής αξίας 58.280,06€ (καθαρής αξίας 47.006,50 € πλέον ΦΠΑ 11.281,56 €).

Ο υπό κρίση έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω δεδομένων, δεν αναγνώρισε τόσο στο εισόδημα όσο και στο ΦΠΑ το δικαίωμα έκπτωσης των αγορών/δαπανών που αναγράφονται στα ανωτέρω φορολογικά παραστατικά και προέβη στον καταλογισμό των διαφορών με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

- Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας βασίστηκε στα ευρήματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής που αφορούσαν αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές της εταιρείας με έδρα την Αττική, οι οποίοι θεωρήθηκαν εκδότες εικονικών τιμολογίων ,η οποία ενημέρωσε σχετικά τη Δ.Ο.Υ με πληροφοριακά δελτία. Εξ' αυτών των ευρημάτων τα τιμολόγια που αφορούσαν στην προσφεύγουσα θεωρήθηκαν εικονικά και οι αναφερόμενες σε αυτά συναλλαγές ανύπαρκτες και καταλογίσθηκαν οι διαφορές φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. λόγω της μη αναγνώρισης των δαπανών αυτών. Η φορολογική Αρχή δηλαδή λόγω των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν σε βάρος των εκδοτριών εταιρειών καταλογίζει ανυπαρξία των ελεγχόμενων συναλλαγών για τα τιμολόγια που λήφθηκαν από τη προσφεύγουσα. Ωστόσο οι συγκεκριμένες συναλλαγές θα πρέπει να εξεταστούν αυτόνομα για το αν πραγματοποιήθηκαν. Η ίδια δεν μπορούσε να έχει αντίληψη και γνώση για το αν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ήταν συνεπείς στις υποχρεώσεις τους έναντι του Δημοσίου.
- Οι δαπάνες αυτές ήταν πραγματικές και η εταιρεία ενεργώντας καλόπιστα διενέργησε τις συναλλαγές όπως προβλέπεται από τη νομοθεσία και ως εκ τούτου δεν θα έπρεπε να απορριφθούν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας.
- Συγκεκριμένα, ενεργούσα η προσφεύγουσα καλή τη πίστη, ήρθε σε επαφή με εκπροσώπους της εταιρείας «.....» και σύναψε σύμβαση παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 79.160,00 € πλέον ΦΠΑ 18.998,40 € για υπηρεσίες προβολής μέσω ιστοσελίδων αναζήτησης και σύνταξη μελετών βιωσιμότητας, όσον αφορά τη διαφημιστική προβολή της μέσω μηχανών αναζήτησης. Ομοίως ενεργούσα καλή τη πίστη ήρθε σε επαφή με εκπροσώπους της εταιρείας «.....», και κατάρτισε σύμβαση προκειμένου να επισκευαστούν 6.500 τμ επιφανειών τοιχοποιίας των διαδρόμων του ξενοδοχείου Κέρκυρας καθώς και για να ανακατασκευαστούν τα μπάνια των δωματίων.
- Όσον αφορά την εξόφληση των τιμολογίων, αυτές έγιναν μέσω τραπεζής, δηλαδή χωρίς μετρητά, σε διάφορα τραπεζικά καταστήματα. Επίσης εκπληρώθηκαν εκ μέρους της όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις που ανέκυπταν με βάση τα ληφθέντα τιμολόγια (περιοδικές ΦΠΑ, δήλωση Φ.Ε., συγκεντρωτικές).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής:

«...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 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό

τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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 του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 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.»

Περαιτέρω στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...]»

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β' και γ' ν. 4172/2013, αλλά και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή πραγματοποιήθηκε, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία φέρει επιπλέον το βάρος να την τεκμηριώσει, προσκομίζοντας τα προβλεπόμενα από το νόμο ως κατάλληλα δικαιολογητικά/έγγραφα (π.χ. φορολογικά παραστατικά).

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) Με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [...]. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει. β) [...]. 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 [...] επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 [...], 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 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. [...]. 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 [...].»

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την εγκύκλιο 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»:

«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 παρ. 1β 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ./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» ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ./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, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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 τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

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

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 2633/2002, ΣΤΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου 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 η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της κατά βάση ισχυρίζεται ότι:

α) ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας βασίστηκε στα ευρήματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής που αφορούσαν αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές της εταιρείας με έδρα την Αττική, οι οποίοι θεωρήθηκαν εκδότες εικονικών τιμολογίων και ότι λόγω των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν

σε βάρος των εκδοτριών εταιρειών καταλογίζει ανυπαρξία των ελεγχόμενων συναλλαγών για τα τιμολόγια που λήφθηκαν από τη προσφεύγουσα. Ωστόσο οι συγκεκριμένες συναλλαγές θα πρέπει να εξεταστούν αυτόνομα για το αν πραγματοποιήθηκαν. Η ίδια δεν μπορούσε να έχει αντίληψη και γνώση για το αν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ήταν συνεπείς στις υποχρεώσεις τους έναντι του Δημοσίου.

β) Οι δαπάνες αυτές ήταν πραγματικές και η εταιρεία ενεργώντας καλόπιστα διενέργησε τις συναλλαγές όπως προβλέπεται από τη νομοθεσία και ως εκ τούτου δεν θα έπρεπε να απορριφθούν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα:

Α) Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΑΤΤ..... ΕΞ 109 681/19-07-2023 Πληροφοριακό Δελτίο Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και την με ημερομηνία θεώρησης 19-04-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου -Επεξεργασίας -εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4174 (ΚΦΔ), κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση «..... Ι.Κ.Ε», Α.Φ.Μ.:, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση η οποία εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2016,2017 και 2018.

Ειδικότερα από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις στην εκδότρια επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές καθώς:

- Αν και αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, δεν βρέθηκε να λειτουργεί και όπως προέκυψε ύστερα από επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου με ΑΦΜ, προσκομίζοντας και Υπεύθυνη Δήλωση με αρ. πρωτ. /09-02-2022, η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ. Επίσης ο θυρωρός της πολυκατοικίας και οι περίοικοι που ερωτήθηκαν, δεν γνώριζαν την ύπαρξη της εν λόγω οντότητας.
- οι αγορές της προέρχονται από ένα μόνο προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της υπηρεσίας,
- όπως προκύπτει από τα υποσυστήματα ΝΕΟ TAXIS και ΕΛΕΝΧΙΣ δεν απασχολεί προσωπικό, συνεπώς δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

Β) Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ ΕΞ 05-08-2022 πληροφοριακό δελτίο της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (Υποδιεύθυνση Γ'- Τμήμα Γ 2 Προγραμματισμού και πληροφορικής) και την με ημερομηνία 1-7-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου, τα οποία αφορούν στην εκδότρια εταιρεία Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, για τους κάτωθι λόγους:

- Στην ελεγχόμενη από 28/08/2019, έχουν επιβληθεί οι κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 1 περ. α' της ΠΟΛ. 200/02-09-2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1088/07-07-2017, περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών καθώς υφίστανται στοιχεία ότι η οντότητα ή έχει διακόψει την δραστηριότητά της ή διαπράττει φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι δεν βρέθηκε σε καμία δηλωθείσα διεύθυνση και δεν ανταποκρίθηκε σε Αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για διάθεση των λογιστικών της αρχείων.
- Δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα, επί της οδού

- Τ.Κ., στη και δεν έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή, την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων. Επίσης δεν έχει υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών.
- Η δήλωση που έχει αναρτηθεί στο Πληροφοριακό Σύστημα Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με αριθμό/19-03-2018, σχετικά με την ενοικίαση γραφείου επί της οδού, Τ.Κ., στη (έδρα), από τον διαχειριστή της ελεγχόμενης, για λογαριασμό της, αναφέρει ως εκμισθωτή πρόσωπο το οποίο έχει αποβιώσει από το έτος 2016.
 - Δεν δηλώθηκε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση, πέραν της έδρας της, ούτε εντοπίστηκε τέτοια από τον έλεγχο.
 - Από την έρευνα στο Πληροφοριακό Σύστημα Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, δεν βρέθηκε, ούτε αποδείχτηκε ότι η ελεγχόμενη λειτούργησε στις διευθύνσεις που προέκυψαν από τις δηλώσεις μίσθωσης, που είχε υποβάλλει.
 - Δεν βρέθηκε ο διαχειριστής, να διαμένει στην δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση, διεύθυνση οικίας του και δεν έχει ενημερώσει για οποιαδήποτε αλλαγή, την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων.
 - Δεν κατέχει μεταφορικά μέσα και μηχανήματα έργου.
 - Δεν διέθετε ικανές αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας προκειμένου να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο τω δηλωθέντων πωλήσεων στις ελεγχόμενες χρήσεις.
 - Οι πραγματοποιηθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, αφορούν σε παροχή μεταφορών, όπου τιμολογείται μεταφορικό έργο προς την ελεγχόμενη, κυρίως για διεθνείς μεταφορές για λογαριασμό τρίτων επιχειρήσεων, οι οποίες αφενός δεν συμπεριλαμβάνονται στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών, που έχει υποβάλει η ελεγχόμενη και αφετέρου, σε όσες περιπτώσεις αναγράφονται εμπορεύματα στα συνοδευτικά έγγραφα, αφορούν εμπορεύματα τα οποία δεν συνάδουν με την δραστηριότητά της (φιστίκια, φρέσκο κρέας, γάλα σε μορφή σκόνης/πούδρα) τακάκια φρένων, υλικά συσκευασίας). Επιπλέον δεν προέκυψαν πληροφορίες για το πώς πραγματοποιήθηκαν οι πληρωμές, πως δόθηκαν τα χρήματα, σε ποιόν, πού και πότε, ούτε προσκομίστηκαν σχετικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν τις συναλλαγές αυτές.
 - Από τα πληροφοριακά συστήματα της Φορολογικής Διοίκησης, δεν προέκυψε η διενέργεια άλλων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή παραδόσεων, πέραν της παροχής, στην ελεγχόμενη, υπηρεσιών διεθνών μεταφορών.
 - Δεν πραγματοποίησε συναλλαγές με τρίτες χώρες (εισαγωγές/εξαγωγές/διαμετακομίσεις), σύμφωνα με την απάντηση από το Τμήμα Γ' Τελωνειακών Εφαρμογών.
 - Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός Ν.Π., για τα φορολογικά έτη 2017-2019.
 - Υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των υποβληθέντων συγκεντρωτικών δηλώσεων τιμολογίων της ελεγχόμενης.
 - Δεν έχει εκπληρώσει τις προς το δημόσιο υποχρεώσεις της.
 - Δεν έχει ανταποκριθεί, στη με αριθ. /08-0 -2021 Πρόσκληση για Διάθεση λογιστικών Αρχείων της Υπηρεσίας, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και λοιπές απαραίτητες για την ολοκλήρωση του ελέγχου πληροφορίες.
 - Από την επισκόπηση των Τ.Δ.Α. που περιήλθαν στην διάθεση του ελέγχου, προέκυψε, μεταξύ άλλων, ότι αναγράφονταν αρ. κυκλοφορίας οχημάτων που διέθετε Ψυκτικό μηχανήμα, για την διακίνηση κατασκευαστικών υλικών, γεγονός οξύμωρο, που δεν συνάδει με την κοινή πρακτική.

- Κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, στην πελάτισσα της ελεγχόμενης Συνετού Άννα, διαπιστώθηκε, ότι η εν λόγω οντότητα έλαβε εικονικά στοιχεία από τηνΕ.Π.Ε., προκειμένου να είναι σε θέση στη συνέχεια να δικαιολογήσει τη πώληση αγαθών ή υπηρεσιών προς άλλες επιχειρήσεις με βάση την έκδοση και από μέρους της εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Από την έρευνα του τρόπου εξόφλησης των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η ελεγχόμενη στην Τράπεζα, προέκυψε πλήθος καταθέσεων και ισόποσων αναλήψεων μετρητών, που πραγματοποιούνται την ίδια ημέρα, στο ίδιο τραπεζικό κατάστημα, εντός ελάχιστων λεπτών, από το ίδιο πρόσωπο. Συνεπώς η χρήση του τραπεζικού συστήματος για την εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων γινόταν για να προσδοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές.
- Τα πρόσωπα,, που διενήργησαν σημαντικό μέρος των τραπεζικών συναλλαγών, στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η ελεγχόμενη στην Τράπεζα, δεν ανταποκρίθηκαν σχετικό Αίτημα Παροχής Πληροφοριών της Φορολογικής Διοίκησης, ούτε βρέθηκαν στις δηλωθείσες διευθύνσεις τους.
- Από προγενέστερους ελέγχους που έχουν διενεργηθεί από τις Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, σε δύο από τις λήπτριες οντότητες / φερόμενους ελάτες της ελεγχόμενης, την «..... - ΑΦΜ:» και την «.....- ΑΦΜ:», προέκυψε ότι αφορούν σε ουσιαστικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις, που δεν βρέθηκαν στην έδρα τους, δεν ανταποκρίθηκαν σε Προσκλήσεις της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση λογιστικών αρχείων και είναι και οι ίδιες εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Η λήπτρια οντότητα /φερόμενος πελάτης της ελεγχόμενης, «..... του» με ΑΦΜ:, δεν ανταποκρίθηκε σε Πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για διάθεση των λογιστικών αρχείων (φορολ ετών 2017-2018) και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα τιμολόγια εκδόσεως της ελεγχόμενης με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επιπλέον από τα φορολογικά στοιχεία (φωτοαντίγραφαΤ.Δ.Α.), που περιήλθαν στην διάθεση του ελέγχου από την χορήγηση τραπεζικών παραστατικών, προκύπτει ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία υφίστανται μόνο ως χαρτιά νοούμενα, στα οποία αναγράφονται ψευδή στοιχεία (π.χ. μέσο διακίνησης, έδρα παραλαβής των εμπορευμάτων), δίχως τελικά να προκύπτει πραγματική συναλλαγή, τα οποία χρησιμοποιούνται/διακινούνται και μέσω του τραπεζικού συστήματος προκειμένου να προσδώσουν νομιμοφάνεια στις συναλλαγές με τελικό σκοπό να προκύψει ίδιον όφελος.
- Συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα «.....» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, αφού ούτε στην δηλούμενη ως επαγγελματική της έδρα βρέθηκε, ούτε έχε υποβάλει δήλωση μεταφοράς της έδρας ή διακοπής εργασιών, ούτε ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών της αρχείων.
- Επίσης, δεν διέθετε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις, κ.α.) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - Προμηθευτών. Επιπλέον, δεν είχε ουσιαστικά αγορές, καθώς υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλωθέντων στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις αγορών και δαπανών σε σχέση με τα έσοδά της.

Γ)Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ ΑΤΤ. ΕΞ πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,και τη με ημερομηνία θεώρησης 10-7-2023 έκθεση μερικού ελέγχου-επεξεργασίας, η

εκδότρια επιχείρηση ΙΚΕ με ΑΦΜ :

- Δεν βρέθηκε στην διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα
- Δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο αίτημα του άρθ. 14 ν 4987/2022 και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία
- Δεν έχει απασχολήσει προσωπικό
- Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές, εισαγωγές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις , οι φερόμενες ως αγορές της, προέρχονται από αν κυρίως προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα τιμολόγια έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολό του, α ό άλλο έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ
- Δεν έχει στην κατοχή της οχήματα
- Δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε δυνατότητα διενέργειας πωλήσεων
- Ελέγχθηκαν από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δύο επιχειρήσεις λήπτριες των τιμολογίων εκδόσεως της ΙΚΕ και οι συναλλαγές κρίθηκαν εικονικές . Στην μία εκ των δύο περιπτώσεων, διαπιστώθηκε ότι τα γραμμάτια είσπραξης/εμβάσματα μέσω τραπεζικού λογαριασμού ήταν ανύπαρκτα, δεδομένου ότι η ΙΚΕ δεν διατηρούσε τραπεζικό λογαριασμό στην Τράπεζα την οποία αφορούσαν τα εμβάσματα.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι οι εκδότριες των τιμολογίων είναι επιχειρήσεις φορολογικώς μεν υπαρκτές, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) **δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου** (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013 το βάρος απόδειξης αναφορικά με την πραγματοποίηση μιας δαπάνης το φέρει το φορολογούμενο και επικαλούμενο τη δαπάνη αυτή πρόσωπο και όχι η Φορολογική Διοίκηση, αφού το γεγονός της πραγματοποίησης μιας δαπάνης είναι κάτι που «ωφελεί» το πρόσωπο αυτό και όχι τη Φορολογική Διοίκηση και στο πλαίσιο της διαδικασίας (εξέτασης) της ενδικοφανούς προσφυγής το κάθε μέρος (προσφεύγουσα/προσφεύγων και Φορολογική Διοίκηση) φέρουν το βάρος να αποδείξουν τους ισχυρισμούς που τους «ωφελούν». Επομένως, εν προκειμένω η προσφεύγουσα φέρει το βάρος να αποδείξει τις επικαλούμενες από αυτήν αγορές αγαθών ή/και υπηρεσιών που ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε για τις ανάγκες της επιχείρησής της και γενικότερα στο πλαίσιο της άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, καθώς ούτε το γεγονός της απόκτησης ενός αγαθού/μιας υπηρεσίας από επαχθή αιτία ή πάντως έναντι καταβολής χρηματικού ποσού είναι αυτονόητο ούτε το ύψος του τυχόν ανταλλάγματος.

Επειδή, επίσης η προσφεύγουσα, ως λήπτης στοιχείων εκδοθέντων από την ως άνω συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, βαρύνεται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της εκδότριας επιχείρησης.

Επειδή, στην κρίσιμη υπόθεση τεκμηριώθηκε κατόπιν διεξοδικής έρευνας, επαρκώς και εμπεριστατωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών επιχειρήσεων, ενώ αντίθετα δεδομένης της προαναφερθείσας συναλλακτικής ανυπαρξίας, η προσφεύγουσα εξακολουθεί από την πλευρά της να ισχυρίζεται γενικά ότι πραγματοποίησε συναλλαγές με τις εκδότριες,

χωρίς ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός να τεκμηριώνεται με στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως οι συγκεκριμένες εκδότριες επιχειρήσεις είχαν την δυνατότητα και δραστηριοποιήθηκαν και συναλλάχθηκαν μαζί της και να ανατρέπουν το πόρισμα των ως άνω ελέγχων που διενεργήθηκαν.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ (άρθρο 72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ) : «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...].*»

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στις ημερομηνία θεώρησης 07/12/2023: α) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος β) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. γ) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΕΛΠ/ ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ, δ) τις με ημερομηνία θεώρησης 4.9.2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου αρθρ. 23-28 -34 και 62 του ν.4987/2022 και ν. 4308/2014 της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τις συνημμένες σε αυτές ως αναπόσπαστο μέρος :α) με ημερομηνία 19-04-2022 και 1.7.2022 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου-επεξεργασίας-εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 16.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία Α.Ε. , με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση : α) της υπ' αριθμ. /7.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017 β) της υπ' αριθμ. /7.12.2023 _Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του φορολογικής περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017, και γ) /7.12.2023 Πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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

Α) Φορολογία Εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου εισοδήματος	98.316,73
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	49.158,37
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	147.475,10

(Ως η υπ' αριθ. /2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ)

Β) Φορολογία Φ.Π.Α.**Φορολογική περίοδος 01/01/2017 έως 31/12/2017**

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	38.634,58
Πρόστιμο του άρθρου 58 Α του ΚΦΔ	19.317,30
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	57.951,88

(Ως η υπ' αριθ. /2023 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ)

Γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 §§ 1περ. δ,2 περ.γ' του Κ.Φ.Δ.**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023**

Ποσό προστίμου 500,00 €

(Ως η υπ' αριθ. /2023 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ)

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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