



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20-5-2024

Αριθμός απόφασης:1531

**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 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 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. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/Τ. Β' /01-09-2016).

4. Την από **19/01/2024** και με αριθ. πρωτ.(Id elenxis) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» με **ΑΦΜ**, με

διεύθυνση επαγγελματικής έδρας στην Αττικής, οδός κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων:

- Της υπ' αρ./**19.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,
 - Της υπ' αρ./**19.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,
 - Της υπ' αρ./**19.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,
 - Της υπ' αρ./**19.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,
 - Της υπ' αρ./**19.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,
 - Της υπ' αρ./**19.12.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ καθώς και τις από 07/12/2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19/01/2024** και με αριθ. πρωτ.(id elenxis) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» με ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε 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:

- Με την υπ' αρ./**19.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 91.986,04 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ποσού 45.993,02 ευρώ και συνολικά κύριος φόρος και πρόστιμο ποσού **137.979,06 ευρώ**.
- Με την υπ' αρ./**19.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 181.995,81 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ποσού 90.997,91 ευρώ και συνολικά κύριος φόρος και πρόστιμο ποσού **272.993,72 ευρώ**.
- Με την υπ' αρ./**19.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 157.393,20 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ποσού 78.696,60 ευρώ και συνολικά κύριος φόρος και πρόστιμο ποσού **236.089,80**.

-Με την υπ' αρ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 76.126,36 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ποσού 38.063,18 ευρώ και συνολικά κύριος φόρος και πρόστιμο ποσού **114.189,54 ευρώ**.

-Με την υπ' αρ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 150.617,23 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ποσού 75.308,63 ευρώ και συνολικά κύριος φόρος και πρόστιμο ποσού **225.925,86 ευρώ**.

-Με την υπ' αρ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 157.393,20 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) ποσού 78.696,60 ευρώ και συνολικά κύριος φόρος και πρόστιμο ποσού **236.089,80 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρων καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 19/12/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Στην προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία Ε.Ε.» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, νόμιμα εκπροσωπούμενη από τον διαχειριστή της,, κάτοικο (οδός αρ.) με έδρα στην, επί της οδού, τ.κ., δυνάμει της υπ' αριθμ./31-10-2022 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016-31/12/2019 για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των νόμων. 4172/2013 (Κώδικας Εισόδημα), 4987/2022, Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 2959/2000 (Κώδικας ΦΠΑ). Κατά τις υπό κρίση περιόδους η κύρια δραστηριότητα που άσκησε η ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν: «.....» και οι λοιπές δραστηριότητες ήταν οι αναφερόμενες σε πίνακα στις σελίδες 2 και 3 των από 19/12/2023 εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ. Τηρεί δε απλογραφικό λογιστικό σύστημα ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Επίσης, η προσφεύγουσα διαθέτει τις απεικονιζόμενες σε πίνακα στις σελίδες 4, 5 και 6 της έκθεσης ελέγχου επαγγελματικές εγκαταστάσεις της. Ωστόσο, δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα.

Αφορμή για τον έλεγχο αυτό αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2022/5-10-2022 Δελτίο Πληροφοριών (αρ. πρωτ. εισερχ./10-10-2022), με συνημμένη σε αυτό την από 11-6-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.ΔΔ.Ε. Αττικής, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ/Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Σύμφωνα λοιπόν με την από 11-6-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.ΔΔ.Ε. Αττική η εταιρεία «..... ΙΚΕ» και κύρια δραστηριότητα «.....» έλαβε και εξέδωσε εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών τους, φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας σε διάφορες επιχειρήσεις κατά τα φορολογικά έτη 2016 έως και 2019 για τους λόγους, οι οποίοι αναφέρονται στις διαπιστώσεις ελέγχου της εν λόγω Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.ΔΔ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ:, και τα οποία δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων - εσόδων που υπέβαλε η οντότητα αυτή ή των αντίστοιχων που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της, για τα φορολογικά έτη 2016-2019 και όπως αυτά καταγράφονται αναλυτικά στους ΠΙΝΑΚΕΣ 1-8 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, αλλά και συνοπτικά στους κάτωθι πίνακες, είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους και συγκεκριμένα αφορούν στις παρακάτω αξίες:

ΧΡΗΣΕΙΣ	Α.Φ.Μ	ΕΠΩΝΥΜ ΙΑ	Φ.Σ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ
2016			28	1.330.020,75€	319.204,97€	1.649.225,72€
2017			41	1.331.127,00€	319.470,49€	1.650.597,49€
2018			82	3.006.566,46€	721.575,92€	3.728.142,38€
2019			80	2.314.145,45€	555.394,90€	2.869.540,35€
		ΣΥΝΟΛΟ	231	7.981.859,66€	1.915.646,28€	9.897.505,94€

Ειδικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα της ΥΕΔΔΕ η εταιρεία «..... ΙΚΕ είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη με απόλυτη εικονικότητα και ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών της στοιχείων. Με τις πράξεις της ελεγχόμενης επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ από τις συναλλαγές της με τρίτους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια εταιρεία «..... ΙΚΕ» είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση «..... ΕΕ» με Α.Φ.Μ. Τα στοιχεία αυτά είναι τα ακόλουθα:

ΧΡΗΣΗ	Φ.Σ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2016	7	169.969,46	40.792,66	210.762,12
2017	12	317.193,27	76.126,36	393.319,63
2018	23	627.571,78	150.617,23	778.189,01
2019	26	655.805,00	157.393,20	813.198,20
ΣΥΝΟΛΟ	68	1.770.539,51	424.929,45	2.195.468,96

Κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε νομοτύπως την υπ αρ.πρωτ./31-10-2022 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Επίσης από τον έλεγχο κοινοποιήθηκε η με αρ.πρωτ./31-10-2022 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013, με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και λοιπά λογιστικά αρχεία για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2016-31/12/2019 με σκοπό τη διενέργεια μερικού ελέγχου. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου προσκόμισε τα ζητηθέντα Βιβλία και Στοιχεία. Περαιτέρω, από τον έλεγχο των προσκομιζόμενων βιβλίων και στοιχείων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία της,

τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της συναλλακτικά ανύπαρκτης επιχείρησης «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ:

Ακολούθως, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τους αναφερόμενους στην την από 11-6-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.ΔΔ.Ε. Αττικής, λόγους, για τους οποίους όλα τα διακινήθέντα στοιχεία από την παραπάνω εκδότρια εταιρεία κρίθηκαν εικονικά, προέβη στις απαραίτητες διενεργούμενες, συμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου Α. 1293/2019 ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ειδικότερα, από τον έλεγχο αυτό προέκυψε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία για τα επίμαχα φορολογικά έτη είχε συμπεριλάβει τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (Έντυπο Ν) και τις Καταστάσεις Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) των αντίστοιχων φορολογικών ετών, αυξάνοντας τις «Αγορές εσωτερικού» κατά το ποσό της καθαρής αξίας τους και μειώνοντας αντιστοίχως το Αποτέλεσμα της χρήσης

Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε συμπεριλάβει τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ που είχε υποβάλει για την φορολογική περίοδο αυξάνοντας ισόποσα τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της κρινόμενης περιόδου, με συνέπεια, να έχει μειώσει τον προς απόδοση Φόρο Προστιθέμενης Αξίας των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων. Για τον λόγο αυτό από τον έλεγχο αφαιρέθηκε ο ΦΠΑ εισροών των εικονικών τιμολογίων ευρώ.

Μετά τα παραπάνω, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, τα δεδομένα της υπόθεσης, όλα τα προσκομιζόμενα με το υπ' αρ. πρωτ./07-12-2022 Υπόμνημά της προσφεύγουσας παραστατικά και στοιχεία έκρινε όλα τα ανωτέρω ένδικα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από την εκδότρια εταιρεία «..... ΙΚΕ» για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 εικονικά ως προς το σύνολο τους κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 4987/2022.

Βάσει του ως άνω ιστορικού, ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στις 14/11/2023 στον διαχειριστή της προσφεύγουσας το προβλεπόμενο από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν. 4987/2022 και με αριθμό/26-10-2023 Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τους προσωρινούς προσδιορισμούς πράξεων. Επί του σημειώματος αυτού η προσφεύγουσα με το υπ' αρ. πρωτ/29-11-2023 Υπόμνημα έγγραφων απόψεων της ισχυρίστηκε, μεταξύ άλλων το υπαρκτό των συναλλαγών των ένδικων στοιχείων και αφετέρου ότι τελούσε προφανώς σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλομένου της. Επειδή οι εξηγήσεις που παρείχε η προσφεύγουσα μέσω του ανωτέρω υπομνήματός της δεν κρίθηκαν επαρκείς, ο έλεγχος δεν διαφοροποίησε την αρχική του εκτίμηση περί εικονικότητας των συναλλαγών και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων .

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή της και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας κατά βάση τους εξής ισχυρισμούς:

- 1.Μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών από τη φέρουσα το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογική αρχή
- 2.Απόδειξη της αλήθειας των συναλλαγών και της καλής πίστης της προσφεύγουσας ως προς το πρόσωπο της εμφανιζόμενης εκδότριας.
- 3.Η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 και ήδη Ν. 4987/2022, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων,

αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφούν τα ποσά τόκου που επιβλήθηκαν σε βάρος της.

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 άρθρο 5 παρ.5 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «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 5 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 πραγματοποίησής 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 συνήθεις 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 και σχετικά στοιχεία ως προς την πραγματοποίηση των συναλλαγών).

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 συνήθεις 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/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' αριθμ./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 8 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 (Φ ΠΑ), 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 εκπώσεως 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. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται: 9 *«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 ίδιου 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 εν προκειμένω όπως αναφέρθηκε αναλυτικά στο ιστορικό της υπόθεσης στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει της υπ' αριθμ./31-10-2022 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016-31/12/2019 για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των νόμων. 4172/2013 (Κώδικας Εισόδημα), 4987/2022, Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). και ν. 2959/2000 (Κώδικας ΦΠΑ). Αφορμή για τον έλεγχο αυτό αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2022/5-10-2022 Δελτίο Πληροφοριών (αρ. πρωτ. εισερχ./10-10-2022), με συνημμένη σε αυτό την από 11-6-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.ΔΔ.Ε. Αττικής, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρεία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ/Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Σύμφωνα λοιπόν με την από 11-6-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.ΔΔ.Ε. Αττική η εταιρεία «..... ΙΚΕ» και κύρια δραστηριότητα «.....» έλαβε και εξέδωσε για τα έτη 2016-2019 εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών τους, φορολογικά στοιχεία **ιδιαίτερα μεγάλης αξίας** σε διάφορες επιχειρήσεις κατά τα φορολογικά έτη 2016 έως και 2019 για τους λόγους, οι οποίοι αναφέρονται στις διαπιστώσεις ελέγχου της εν λόγω Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.ΔΔ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ειδικότερα για τα έτη 2016-2019 έλαβε στοιχεία καθαρής αξίας **7.981.859,66 ευρώ, ΦΠΑ αυτών 1.915.646,28 ευρώ** (εκ των οποίων το μεγαλύτερο μέρος είναι εικονικά, ως αναλυτικά καταγράφεται στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ) και εξέδωσε στοιχεία καθαρής αξίας **8.290.827,16 ευρώ, ΦΠΑ αυτών 1.989.798,48 ευρώ**.

Μεταξύ των ληπτριών επιχειρήσεων ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία η οποία έλαβε από την ως άνω εκδότρια φορολογικά στοιχεία ανά έτος ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	Φ.Σ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2016	7	169.969,46	40.792,66	210.762,12
2017	12	317.193,27	76.126,36	393.319,63
2018	23	627.571,78	150.617,23	778.189,01
2019	26	655.805,00	157.393,20	813.198,20
ΣΥΝΟΛΟ	68	1.770.539,51	424.929,45	2.195.468,96

Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ διαπίστωσε με επαρκή και τεκμηριωμένο τρόπο ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι μια φορολογικά υπαρκτή αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη ήτοι ότι:

-Δεν βρέθηκε ανοιχτή επιχείρηση στην δηλωθείσα έδρα, ούτε και ο διαχειριστής αυτής, από επιτόπιους ελέγχους παρουσίαζε τα χαρακτηριστικά μιας κλειστής επιχείρησης έχοντας κατεβασμένα ρολά με απουσία ιδιοκτητών και υπαλλήλων

-Η πλειοψηφία των αγορών της αφορά σε στοιχεία τα οποία έχουν εκδοθεί επίσης από συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις (..... ΑΦΜ, ΑΦΜ)

-Η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει προβεί σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις,

-Η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει προβεί σε εισαγωγές,

-Δεν έχει απασχολήσει προσωπικό,

-Δεν ανταποκρίθηκε ούτε η εκδότρια αλλά ούτε και ο διαχειριστής αυτής στις γνωστοποιήσεις και στις προσκλήσεις του ελέγχου περί υποβολής δηλώσεων και προσκόμισης φορολογικών βιβλίων και στοιχείων

-δεν έχει υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών,

-δεν έχει προβεί σε καμία υποβολή δήλωσης συμφωνητικών της παρ.16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, ενώ έχουν υποβληθεί από την πλευρά της φορολογικές δηλώσεις προφανώς λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω για να καλύψει το γεγονός ότι στην ουσία αποτελεί μια «ανύπαρκτη επιχείρηση».

Σημειώνεται ότι όλες οι ανωτέρω διαπιστώσεις αναφέρονται αναλυτικά στην οικεία έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,(σελίδα 6-20) όπως και στην οικεία έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (σελίδα 32-33 έκθεση εισοδήματος και 31-33 έκθεση ΦΠΑ).

Σύμφωνα με το πόρισμα της ΥΕΔΔΕ η εταιρεία «..... ΙΚΕ είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη με απόλυτη εικονικότητα και ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών της στοιχείων. Με τις πράξεις της ελεγχόμενης επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από την μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ από τις συναλλαγές της με τρίτους. Ως αναφέρθηκε μεταξύ των ληπτριών επιχειρήσεων είναι και η προσφεύγουσα η οποία έλαβε επίσης από την ως άνω συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση σημαντικής αξίας φορολογικά στοιχεία αγορών.

Κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛΚΕ εξέδωσε και κοινοποίησε νομοτύπως την υπ' αρ.πρωτ./31-10-2022 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Επίσης από τον έλεγχο κοινοποιήθηκε η με αρ.πρωτ./31-10-2022 Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013, με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και λοιπά λογιστικά αρχεία για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2016-31/12/2019 με σκοπό τη διενέργεια μερικού ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο έλεγχος για το φορολογικό έτος 2016 που αφορούσε την λήψη εικονικών εκδόσεως από την ανωτέρω συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση «..... ολοκληρώθηκε και η ελεγκτική αρχή είχε καταλογίσει διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα με την με αριθ./20-12-2022 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και την με αριθ./20-12-2020 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 τις οποίες αμφισβήτησε η προσφεύγουσα ασκώντας την από 26-1-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου 2100 (ID) ενδικοφανή προσφυγή . Η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή απορρίφθηκε από την Υπηρεσία μας με την έκδοση της/2023 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία επικυρώθηκαν οι διαπιστώσεις του ελέγχου περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση και μη δυνατότητας έκπτωσης στο φόρο εισοδήματος και στον ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2016.

Η προσφεύγουσα κατά τον υπό κρίση έλεγχο και ανταποκρινόμενη στις ανωτέρω σχετικές προσκλήσεις προσκόμισε τα ζητηθέντα Βιβλία και Στοιχεία. Ειδικότερα, από τον έλεγχο για τα υπό κρίση έτη 2017-2019 προέκυψε ότι η ελεγχόμενη εταιρία για τα επίμαχα φορολογικά έτη είχε συμπεριλάβει τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (Εντυπο Ν) και τις Καταστάσεις Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) των αντίστοιχων φορολογικών ετών, αυξάνοντας τις «Αγορές εσωτερικού» κατά το ποσό της καθαρής αξίας τους και μειώνοντας αντιστοίχως το Αποτέλεσμα της χρήσης. Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε συμπεριλάβει τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ που είχε υποβάλει για την φορολογική περίοδο αυξάνοντας ισόποσα τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της κρινόμενης περιόδου, με συνέπεια, να έχει μειώσει τον προς απόδοση Φόρο Προστιθέμενης Αξίας των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων. Για τον λόγο αυτό από τον έλεγχο αφαιρέθηκε ο ΦΠΑ εισροών των εικονικών τιμολογίων ευρώ.

Ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στις 14/11/2023 στον διαχειριστή της προσφεύγουσας το προβλεπόμενο από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν. 4987/2022 και με αριθμό/26-10-2023 Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τους προσωρινούς προσδιορισμούς πράξεων. Επί του σημειώματος αυτού η προσφεύγουσα με το υπ' αρ. πρωτ/29-11-2023 Υπόμνημα έγγραφων απόψεων της ισχυρίστηκε, μεταξύ άλλων αφενός το υπαρκτό των συναλλαγών των ένδικων στοιχείων και την πληρωμή των φορολογικών στοιχείων από την πλευρά της και αφετέρου ότι τελούσε προφανώς σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλομένου της. Επειδή οι εξηγήσεις που παρείχε η προσφεύγουσα μέσω του ανωτέρω υπομνήματός της δεν κρίθηκαν επαρκείς, ο έλεγχος δεν διαφοροποίησε την αρχική του εκτίμηση περί εικονικότητας των συναλλαγών και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων .

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή της και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας κατά βάση τους εξής ισχυρισμούς:

1.Μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών από τη φέρουσα το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογική αρχή,

2.Απόδειξη της αλήθειας των συναλλαγών και της καλής πίστης της προσφεύγουσας ως προς το πρόσωπο της εμφανιζόμενης εκδότριας καθώς η ίδια προέβη σε σχετικές πληρωμές προς την εκδότρια επιχείρηση και επίσης ως προς το πραγματικό των συναλλαγών επικαλείται ότι η ίδια πραγματοποίησε πωλήσεις σε γνωστά καταστήματα κοσμημάτων.

3.Η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 και ήδη Ν. 4987/2022, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφούν τα ποσά τόκου που επιβλήθηκαν σε βάρος της.

Επειδή ωστόσο όπως προκύπτει στις οικείες εκθέσεις ελέγχου στις εκδότριες επιχειρήσεις διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις στο πλαίσιο των οποίων διαπιστώθηκε ότι δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές. Η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι οι εκδότριες των τιμολογίων

είναι επιχειρήσεις φορολογικώς μεν υπαρκτες, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο. 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 η προσφεύγουσα αναφέρεται στην καλή πίστη από την πλευρά της επικαλούμενη την πληρωμή των εκδοθέντων τιμολογίων ωστόσο, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας επιχείρησης, το εν λόγω δεν μπορεί από μόνη του να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών αλλά ούτε και την καλή πίστη της προσφεύγουσας καθώς από την πλευρά της προσφεύγουσας δεν τίθενται στοιχεία τεκμηρίωσης των συναλλαγών καθώς και του προσώπου με το οποίο συναλλάχθηκε η προσφεύγουσα κατά τη διενέργεια των κρινόμενων συναλλαγών. Σημειώνεται ότι όπως προκύπτει στην οικεία έκθεση ελέγχου τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αναφέρονται κατά κύριο λόγο σε αγορές καθαρού χρυσού Κ24, ούτε κατά τον έλεγχο αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκομίσθηκαν στοιχεία του συναλλασσόμενου προσώπου και την σχέση αυτού με την εκδότρια ούτε και στοιχεία ως προς την μεταφορά αυτών και το κόστος μεταφοράς ή άλλα στοιχεία που να σχετίζονται με την διακίνηση των εμπορευμάτων, δεδομένου ότι πρόκειται για σημαντικής αξίας εμπορεύματα. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται λίστα πελατών της όπου πωλούσε το χρυσό ως πρώτη ύλη, χωρίς ωστόσο να αποδεικνύονται οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί της, ήτοι δεν τεκμηριώνεται ότι οι επακόλουθες πωλήσεις αφορούν τις αγορές πρώτων υλών όπως αυτές αναφέρονται στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης από την προσφεύγουσα του πραγματικού των υπό κρίση συναλλαγών καθόσον δεν ανταπέδειξε στον έλεγχο ότι οι συναλλαγές ήταν υπαρκτές ούτε ότι η εικονικότητα υπάρχει μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη ή ότι ενδεχομένως δεν υπάρχει καθόλου εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή τόσο κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων συναλλαγών καθώς και την επικαλούμενη καλή πίστη της και σε κάθε περίπτωση στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ύπαρξης «καλής πίστης» κατά τη διενέργεια των υπό κρίση συναλλαγών που αναφέρονται σε φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα

από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος.

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.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που βασίζονται 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, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ (άρθρο 72 παρ. 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 καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 19.12.2023: α) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και την αναφερόμενη και συνημμένη σε αυτές πληροφοριακή έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες 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 από 19/01/2024 και με αριθ. πρωτ. (Id elenxis)
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ
....., και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων:

-Της υπ' αρ. /19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,

-Της υπ' αρ. /19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,

-Της υπ' αρ. /19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,

-Της υπ' αρ./19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,

-Της υπ' αρ./19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,

-Της υπ' αρ./19.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής

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

Φορολογικό έτος 2017

-Ως η υπ' αρ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,

Σύνολο για καταβολή: 137.979,06 ευρώ

-Ως η υπ' αρ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, **Σύνολο για καταβολή: 114.189,54 ευρώ**

Φορολογικό έτος 2018

-Ως η με υπ' αρ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,

Σύνολο για καταβολή: 272.993,72 ευρώ

-Ως η με υπ' αρ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,

Σύνολο για καταβολή: 225.925,86 ευρώ

Φορολογικό έτος 2019

-Ως η υπ' αρ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,

Σύνολο για καταβολή: 236.089,80 ευρώ

-Ως η υπ' αρ./19.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019 του κ. Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής,

Σύνολο για καταβολή: 236.089,80 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη 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.