



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 17/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1493

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (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 υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [Α.Α.Δ.Ε.] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου , ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:, με έδρα το Αττικής επί της οδού αρ....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον με ΑΦΜ:, κατά:

- της με αριθ. /06-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και

- της με αριθ. /06-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία «..... Α.Ε.», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. /06-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 82.089,72 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ποσού 41.044,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 123.134,58 ευρώ. Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 06/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2017, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Με τη με αριθ. /06-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 63.105,28 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ποσού 31.552,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 94.657,92 ευρώ. Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 06/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000 και ν.4987/2022 (ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2017, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει έδρα το, με αντικείμενο εργασιών «.....», η οποία κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο (01/01/2017 – 31/12/2017), τηρούσε διπλογραφικά βιβλία.

Από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής εκδόθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθμό /2023 εντολή μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και 4987/2022 (ΚΦΔ), φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε σχετική πληροφόρηση, μέσω των πληροφοριακών συστημάτων ΝΕΟ TAXIS και ΕΛΕΝΧΙΣ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία, εμφανιζόταν να λαμβάνει φορολογικά στοιχεία από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση με επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: Σύμφωνα με την από 02/10/2023 έκθεση επεξεργασίας μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και 4987/2022 (ΚΦΔ), διαπιστώθηκαν για την προσφεύγουσα εταιρεία είκοσι πέντε (25) παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε, για το φορολογικό έτος 2017, ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ....., συνολικής καθαρής αξίας 283.068,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 67.936,32 ευρώ.

Ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής:

α) ως προς το εισόδημα, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας φορολογικού έτους 2017, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη της καθαρής αξίας 283.068,00 ευρώ των ληφθέντων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΕΠΕ» ΑΦΜ:, στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης και

β) ως προς το ΦΠΑ, προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας εταιρείας φορολογικού έτους 2017, όπως αυτές προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, μετά την αφαίρεση της καθαρής αξίας 283.068,00 ευρώ των ληφθέντων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης, και την αφαίρεση του αναλογούντος επί της παραπάνω καθαρής αξίας ΦΠΑ ποσού 67.936,32 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- να ακυρωθούν οι ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017,

- να γίνει δεκτό ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εταιρεία «..... ΕΠΕ» προς αυτή, απεικονίζουν πραγματικές συναλλαγές και νομίμως εκδόθηκαν και εν συνεχεία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και

- επικουρικά αν κριθεί από την Υπηρεσία μας ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, η εικονικότητα να γίνει δεκτό ότι περιορίζεται στο πρόσωπο του εκδότη και είναι καλόπιστη λήπτρια αυτών, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1) Η παράνομη κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 28, 62 και 64 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) περί υποχρέωσης παροχής πλήρους αιτιολογίας, έκδοση προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού καταλογισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, συγκεκριμένα:

Το 3^ο ΕΛΚΕ ουδέποτε εξέτασε τα στοιχεία που προσκόμισε κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στοιχεία τα οποία συνδυαστικά με τα ήδη προσκομισθέντα ενώπιον της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. είναι ικανά, να απορρίψουν κάθε τυχόν υπόνοια περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Επιπροσθέτως είναι ικανά να θεμελιώσουν την καλή πίστη της λήψης αυτών.

2) Η παράνομη, κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) αλλά και του ν.4308/2015 (ΕΛΠ), καθώς και σε κάθε περίπτωση των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), έκδοση των

προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού καταλογισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, συγκεκριμένα:

Έθεσε στη διάθεσή του ελέγχου αντίγραφα των τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΠΕ» που της παραδόθηκαν από τον, αντίγραφα των αποδεικτικών εξόφλησης τούτων καθώς και αντίγραφο της οικείας καρτέλας προμηθευτή. Επίσης, έθεσε τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την ίδια κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 και αφορούν τα έργα στο πλαίσιο υλοποίησης των οποίων συνεργάστηκε με την ως άνω εταιρεία.

Το συνολικό ποσό των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων είναι πολύ μικρού ύψους σε σχέση με τα δηλωθέντα μεικτά κέρδη της, για το φορολογικό έτος 2017.

Προσκόμισε στην φορολογική αρχή με υπομνήματα, αντίγραφα των κάτωθι επιταγών εκδόσεώς της, εις διαταγή της εταιρείας «..... ΕΠΕ»:

- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία 01/02/2019,
- ποσού 7.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία 30/05/2018,
- ποσού 6.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία 01/06/2018,
- ποσού 7.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία 31/05/2018,
- ποσού 10.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία 27/06/2018,
- ποσού 10.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία 26/06/2018
- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία 31/07/2018,
- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία 20/12/2018,
- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία 21/12/2018,
- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία 31/12/2018 και
- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία 02/01/2019.

Αν κριθεί ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, είναι εικονικά, η εικονικότητα να περιορίζεται στο πρόσωπο του εκδότη αυτών γιατί η υποκρυπτόμενη εταιρεία πίσω από την εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.» είναι η εταιρεία με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», συμφερόντων του κ. και της (προφανώς, βάσει της κοινής, δηλωθείσας κατά την σύσταση της εταιρείας, διεύθυνσης κατοικίας, συντρόφου του), με την ίδια να καθίσταται καλόπιστη λήπτρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των

φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

*«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων... Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου...
5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν

τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

..... ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου....

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η

οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ν.2690/1999 (ΚΔΔ), ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται

από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή. Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις, ήτοι:

- η με αριθ./06-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και

- η με αριθ./06-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, περιέχουν όλα τα κατά νόμο προβλεπόμενα στοιχεία, οι λόγοι δε, (αιτιολογία) για τους οποίους το ως άνω ΕΛΚΕ, προέβη στον προσδιορισμό του φόρου, καθώς και ο τρόπος υπολογισμού του φόρου και των ανάλογων προστίμων ανακρίβειας, παρατίθενται αναλυτικά και νομίμως στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, στην από 02/10/2023 έκθεση επεξεργασίας μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφέρονται τα εξής:

« 6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συνεκτιμώντας όλα τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια — Δελτία Αποστολής) εκδόσεως της επιχείρησης «.....» τα οποία έλαβε η ελεγχόμενη «..... Ε.Ε.» είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους, διότι εμφανίζουν συναλλαγές ανύπαρκτες, ανυπόστατες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες για τους κάτωθι λόγους:

1. Η επιχείρηση «.....», ουδέποτε προέβη σε Θεώρηση Βιλίων και Στοιχείων στην Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

2. Η επιχείρηση «.....», δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος από ενάρξεως (2009) έως την ημέρα σύνταξης της παρούσας έκθεσης, καθώς επίσης από ενάρξεως έως τον 09/2019 έχει υποβάλλει, τριάντα (31) μηδενικές μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για ενενήντα μία (91) περιόδους (μήνες) δεν έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ενώ εμφανίζεται να έχει συναλλαγές με τρίτους όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών.

3. Η επιχείρηση «.....», δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα (Ασωμάτων 4, Περιστέρι), δεν δήλωσε άλλη διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας και δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.

4. Η επιχείρηση «.....», δεν έχει δημοσιεύσει ποτέ ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις (Ισολογισμούς κτλ.) στο ΓΕΜΗ ή στο Εθνικό Τυπογραφείο.

5. Η επιχείρηση «.....», δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φόρου μισθωτών υπηρεσιών, ούτε έχει απογραφεί στο αρμόδιο υποκατάστημα ΕΦΚΑ.

6. Η επιχείρηση «.....», δεν κατέχει ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της, τα οποία να έχουν ταξινομηθεί και απογραφεί από την αρμόδια Δ.Τ.Ε. Περιφερειακής Ενότητας της Χώρας.

7. Το αυτοκίνητο το οποίο αναγράφεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως ΟΝ με αρ. κυκλοφορίας ανήκει στον Ιδιώτη, ο οποίος σε Υπεύθυνη Δήλωσή του δήλωσε πως ουδέποτε παραχώρησε το όχημά του για την μεταφορά υλικών ή προσωπικού σε οποιοδήποτε.

8. Η επιχείρηση «.....», δεν διαθέτει ή διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα τραπεζικό ίδρυμα.

9. Η επιχείρηση «.....», εμφανίζει πωλήσεις (υλικών, εξοπλισμού κ.α.) προς φερόμενους πελάτες της χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές, ενώ στις περιπτώσεις που εμφανίζει αγορές, αυτές διενεργήθηκαν από τρίτα πρόσωπα. Ειδικότερα από το έτος 2014 έως και το έτος 2018 δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ελάχιστα ποσά αγορών και εξόδων (ήτοι συνολικά ποσό 17.392,18€) ενώ τα αντίστοιχα ποσά φερόμενων πωλήσεων ανέρχονται στο ποσό των 5.466.384,23€. Επίσης, δεν προκύπτουν, από

ενάρξεως, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενώ φερόμενες αγορές της «.....» πραγματοποιήθηκαν από τρίτους ή μετά από παραγγελίες των υπευθύνων των λήπτριών επιχειρήσεων.

10. Διαπιστώθηκε στην επιχείρηση «.....» αναντιστοιχία δηλωθέντων αντικειμένων δραστηριότητας και τιμολογηθέντων υποτιθέμενα εκτελούμενων εργασιών, αφού αναφέρεται να εκτελεί εργασίες (λ.χ. Αφισοκολλήσεις, πωλήσεις μηχανημάτων) χωρίς να έχει δηλωθεί η αντίστοιχη δραστηριότητα.

11. Πλήθος φερόμενων πελατών της επιχείρησης «.....», εμφανίζουν ανεξόφλητα υπόλοιπα, ενώ η ελεγχόμενη δεν είχε την δυνατότητα χορήγησης πίστωσης, αφού το εταιρικό της κεφάλαιο ανέρχεται στο ποσό των 18.000,00 € (ΦΕΚ 9856/11-08-2009) χωρίς να εμφανίζει στοιχεία δανειοδότησης.

12. Διαπιστώθηκαν εξοφλήσεις από φερόμενους πελάτες οι οποίες διενεργήθηκαν προς τρίτα πρόσωπα που δεν έχουν καμία σχέση με την επιχείρηση «.....» ενώ πλήθος επιταγών οπισθογραφούνται και επιστρέφουν στους εκδότες αυτών δηλαδή στους φερόμενους πελάτες - λήπτριες επιχειρήσεις ενώ καμία από τις εκδοθείσες επιταγές δεν εισπράχτηκε από τον διαχειριστή της

13. Η επιχείρηση «.....», εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση ΕΠΕ, με ΑΦΜ, για την οποία έχει ολοκληρωθεί μερικός φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, όπου διαπιστώθηκε ότι είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

14. Η επιχείρηση «.....», χρησιμοποιούσε παραποιημένα δελτία αποστολής τρίτων επιχειρήσεων, ως προς τα στοιχεία του πελάτη (επωνυμία, ΑΦΜ, κτλ.) την ημερομηνία, το τόπο προορισμού και τα είδη που περιλαμβάνονταν, τα οποία εν συνεχεία χρησιμοποιούσε (παραπάνω από μια φορά) προκειμένου να τιμολογήσει τους φερόμενους πελάτες της σε τιμές πολλαπλάσιες της πραγματικής αξίας τους.

15. Από τα εκδοθέντα τιμολόγια στους φερόμενους πελάτες της δεν προκύπτει σύνδεση ποιοτικής διάκρισης παρεχόμενων υπηρεσιών — έργων με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ούτε χορηγήθηκαν στοιχεία μελετών ή επιμετρήσεων. Το ίδιο προκύπτει και για τα ιδιωτικά συμφωνητικά.

16. Σύμφωνα με το με Αρ. Φύλλου/11-08-2009 ΦΕΚ. η διάρκεια της εταιρείας «.....», ορίζεται σε δέκα (10) έτη και αρχίζει από τη νόμιμη δημοσίευση (10 Αυγούστου 2009) περίληψης του καταστατικού της στο «Δελτίο Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης» της Εφημερίδας της Κυβέρνησης. Σημειώνεται ότι μέχρι και την σύνταξη της Έκθεσης Ελέγχου ΕΛΠ, δεν τηρήθηκαν οι νόμιμες διατυπώσεις ώστε να παραταθεί η διάρκεια της εταιρείας η οποία έληξε την 11-08-2019.

17. Όσον αφορά την εξόφληση με έκδοση επιταγών των υποχρεώσεων που είχε η ελεγχόμενη εταιρεία «..... ΑΕ» προς την για τις φερόμενες παροχές υπηρεσιών που η τελευταία της παρείχε, διαπιστώθηκε ότι οι επιταγές είτε, εισπράχθηκαν από πρόσωπα που δεν έχουν καμία επαγγελματική σχέση με την ελεγχόμενη, είτε στις περισσότερες των περιπτώσεων δεν οπισθογραφήθηκαν και δεν επράχθησαν από την

18. Όσον αφορά τις πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη εταιρεία «..... ΑΕ» προς την, μέσω τραπεζικών καταθέσεων διαπιστώθηκε ότι τα αντίγραφα των τραπεζικών αποδείξεων είσπραξης από την και την που μας προσκόμισε η επιχείρηση «..... ΑΕ» δεν έχουν εξαχθεί από το σύστημα της τράπεζας αλλά έχουν 'κατασκευαστεί' από κάποιον τρίτο με ψεύτικα στοιχεία διότι η εταιρεία δεν τηρεί λογαριασμούς στις εν λόγω τράπεζες. Το συνολικό ποσό που εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών καταθέσεων ήταν 571.900,00€.

19. Η ελεγχόμενη εταιρεία «.....ΑΕ» δεν προσκόμισε συμφωνητικό με την εταιρεία στο οποίο να περιγράφονται οι όροι της συνεργασίας τους. Ούτε από το πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης βρέθηκε κατατεθειμένο κάποιο συμφωνητικό της παρ.16 αρθ.8 ν.1882/90. Από την περιγραφή των εργασιών επί των τιμολογίων προκύπτει πως η κύρια εργασία ανάθεσης ήταν οι επικολλήσεις και τοποθετήσεις αφισών σε καταστήματα και οχήματα, όμως εμφανίζονται πέραν αυτών και εργασίες επιδιορθώσεων, σιδηροκατασκευών, καθαρισμού οχημάτων, σηματοδότησης κλπ. Δηλαδή, για την ολοκλήρωση των εργασιών αυτών, πέραν της ύπαρξης προσωπικού που όπως αποδείχθηκε δεν διέθετε η, απαιτούνταν και η ανάλωση υλικών και η χρήση εργαλείων. Η δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή και το προσωπικό για την διεκπεραίωση αυτών των εργασιών, και ούτε η ελεγχόμενη προσκόμισε υποστηρικτικά έγγραφα για τις μεταξύ τους συναλλαγές.».

Επειδή, συμπερασματικά, τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόσεως της «..... Ε.Π.Ε.», έχουν εκδοθεί από συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, η δε φορολογική αρχή, διασταύρωσε, τεκμηρίωσε και απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο τη συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη των τιμολογίων αυτών, όπως προκύπτει από την από 02/10/2023 έκθεση επεξεργασίας μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2017, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Από τη συνολική θεώρηση των στοιχείων που παρατίθενται στην ως άνω έκθεση, προκύπτει με βεβαιότητα ότι ο εκδότης των επίδικων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο και εφόσον ο παραπάνω εκδότης ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος, δεν υφίσταται θέμα καλής πίστης από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, όσον αφορά την εξόφληση μέσω έκδοσης συναλλαγματικών, προέκυψε ότι οι εν λόγω συναλλαγματικές δεν χρησιμοποιήθηκαν για την εξόφληση τιμολογίων της «..... Ε.Π.Ε.», ούτε αποπληρώθηκαν συνολικά στην λήξη τους, αλλά χρησιμοποιήθηκαν κατά ένα μέρος για την εξόφληση τρίτων προμηθευτών, μεταξύ αυτών και η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ: Σημειώνεται δε, ότι ο, ο οποίος σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας, αποτελεί τον άνθρωπο επικοινωνίας μεταξύ αυτής και της εκδότριας «..... Ε.Π.Ε.», είναι ετερόρρυθμος εταίρος της εταιρείας «.....» και φορολογικός αντιπρόσωπος της Ομόρρυθμου εταιρίου καταγωγής, με στοιχεία

Ως εκ τούτου, όλοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία «..... Α.Ε.», με ΑΦΜ:, και την επικύρωση:

- της με αριθ. /06-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και
- της με αριθ. /06-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,

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

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

Φορολογικό έτος 2017

Α) Η με αριθ. /06-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

	Βάση ελέγχου	Βάση απόφασης ΔΕΔ
Φόρος εισοδήματος	82.089,72 ευρώ	82.089,72 ευρώ
Πρόστιμο αρθ.58 ν.4987/2022	41.044,86 ευρώ	41.044,86 ευρώ

Σύνολο για καταβολή	123.134,58 ευρώ	123.134,58 ευρώ
---------------------	-----------------	-----------------

Β) Η με αριθ./06-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

	Βάση ελέγχου	Βάση απόφασης ΔΕΔ
Χρωστικό υπόλοιπο	63.105,28 ευρώ	63.105,28 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022	31.552,64 ευρώ	31.552,64 ευρώ
Σύνολο φόρου για καταβολή	94.657,92 ευρώ	94.657,92 ευρώ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.000,31 ευρώ	5.000,31 ευρώ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.