



Αθήνα, 14-5-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1450

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : 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 υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της με αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και την με αριθ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθ..... Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 17.400,00€, πλέον προστίμου αρθ. 58 ΚΦΔ ύψους 8.700,00€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **26.100,00€**.

-Με την με αριθ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 14.400,00€, πλέον προστίμου αρθ. 58Α ΚΦΔ ύψους 7.200,00€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **21.600,00€**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και Ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το φορολογικό έτος 2017 δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. **Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ-Υποδ/ση Τρίπολης** (αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου ΕΛΚΕ) με το οποίο διαβιβάστηκε στο αρμόδιο ελεγκτικό κέντρο η Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ (Ν.4308/2014) & ΚΦΔ (Ν. 4987/2022), αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών Από τον διενεργηθέντα έλεγχο από την ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 εξέδωσε **πλήθος τιμολογίων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους προς διάφορες οντότητες με σκοπό τον προσπορισμό παράνομων εσόδων για την ίδια (αφού λάμβανε ως αμοιβή της τουλάχιστον τον αναλογούντα Φ.Π.Α.) και την αποφυγή πληρωμής των αναλογούντων φόρων από τις λήπτριες οντότητες**. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση, ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία.

Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου από το αρμόδιο 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της κατά το φορολογικό έτος 2017 τρία (3) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως **συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 14.400,00€** τα οποία κρίθηκαν **εικονικά στο σύνολό τους**, ήτοι για ανύπαρκτες συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5, 8,9,10 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου, η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα κέρδη του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017 ενώ αντίστοιχα ως προς τη φορολογία ΦΠΑ καταλογίστηκαν οι διαφορές ΦΠΑ με την αφαίρεση από τις φορολογητέες εισροές της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς και μη επαρκώς αιτιολογημένες. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή στις ανωτέρω Εκθέσεις Ελέγχου: α) δεν αιτιολογεί επαρκώς και εμπεριστατωμένα γιατί τα επίδικα τιμολόγια κρίθηκαν "εικονικά" και δεν πραγματοποιήθηκαν οι σχετικές συναλλαγές. β) δεν παραθέτει λεπτομερώς, κατά τρόπο σαφή και συγκεκριμένο, στοιχεία και περιστατικά, που να συγκροτούν νόμιμους λόγους χαρακτηρισμού των εν λόγω στοιχείων ως "εικονικών", γ) στηρίζεται αποκλειστικά στο υπ. αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας (αρ. πρωτ. 4^{ου} ΕΛΚΕ) το οποίο υιοθετήθηκε από τη φορολογική αρχή άκριτα και αβασάνιστα δ) δεν αναφέρει και δεν εξέτασε, ως όφειλε, το γεγονός ότι, από το 2018 έως το 2022, με τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας βρίσκονται σε σφοδρή δικαστική αντιδικία, για την οποία έχει καταθέσει εγκαίρως όλα τα κρίσιμα ένδικα βοηθήματα και αποφάσεις που την αποδεικνύουν. ε) ουδόλως ανταποκρίνεται στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας των κρίσιμων συναλλαγών.

2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ως προς το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 58 Α ΚΦΔ και το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ. Οι εκθέσεις ελέγχου δεν αναφέρεται σε κανένα σημείο τους στο επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 58 Α και του άρθρου 58 του ΚΦΔ.

3. Οι προσβαλλόμενες εκδόθηκαν κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, του άρθρου 32 παρ.1 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 22 του ν. 4987/2022 (ΚΦΕ). Τα τρία κρίσιμα τιμολόγια αντικρύζουν πραγματικές συναλλαγές και δεν είναι εικονικά, ενώ, κατά τον χρόνο λήψης των τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη σχετικά με το πρόσωπο της εκδότριας εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του 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.»

Επειδή, με το άρθρο 23 του 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 το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες

για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. [...]

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.5 του ΚΦΔ (άρθρο 79 παρ. 4 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«...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 Κώδικα 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Επειδή όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την **με αρ. 1404/2015 Απόφαση του ΣτΕ :**

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την με αρ. **1238/2018 Απόφαση του ΣτΕ,** κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως

εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 32 του Ν.2859/00 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).....,β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/2015** «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 άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την

οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1097/2016** με θέμα: «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» : .

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την μεη 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ «Επαρκής αιτιολογία»(άρθρου 76 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ΚΦΔ (αρθ. 72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ) ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, 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 Διοίκησης.»

Επειδή σύμφωνα με άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), ΦΠΑ (Ν.2859/00) και Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και του συνημμένου σε αυτές με αρ. πρωτ. Πληροφοριακού Δελτίου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, αναφορικά με διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «..... προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά το ελεγχόμενο έτος 2017 έλαβε τρία (3) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «..... συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 14.400,00€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, ήτοι για ανύπαρκτες συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5, 8,9,10 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), και τα οποία έχουν ως κάτωθι:

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
1			20.000,00 €	
2			20.000,00 €	
3			20.000,00 €	

Επειδή σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών και τη συνημμένη σε αυτό Έκθεση Ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/2014) & ΚΦΔ (Ν.4987/2022) της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ διαπιστώθηκε για την ως άνω εκδότρια επιχείρηση ότι κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 εξέδωσε πλήθος τιμολογίων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους προς διάφορες οντότητες με σκοπό τον προσπορισμό παράνομων εσόδων για την ίδια (αφού λάμβανε ως αμοιβή της τουλάχιστον τον αναλογούντα Φ.Π.Α.) και την αποφυγή πληρωμής των αναλογούντων φόρων από τις λήπτριες οντότητες. Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ διαπιστώθηκαν στην εκδότρια επιχείρηση παραβάσεις λήψης και έκδοσης εικονικών για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020. Συγκεκριμένα ως προς το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκαν οι παρακάτω παραβάσεις σε βάρος της επιχείρησης «.....

Φορ/κό Έτος	Φορολογική περίοδος		Περιγραφή	Πλήθος
2017	01/01/2017	31/12/2017	1. Λήψη και αποδοχή δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 21.485,60€ , πλέον Φ.Π.Α. 5.156,56€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3,5,8-11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 13 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) καθώς και του άρθρου 66 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο τέλεσης. 2. Έκδοση εκατόν είκοσι τριών (123) εικονικών φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής	14 123

			καθαρής αξίας 776.520,08€ πλέον Φ.Π.Α. 186.364,82€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3,5,8-11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 13 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) καθώς και του άρθρου 66 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο τέλεσης.	
--	--	--	---	--

Επειδή, όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/2014) & ΚΦΔ (Ν.4987/2022) της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, απόσπασμα της οποίας παρατίθενται αυτούσιο στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για την επιχείρηση διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

-Δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές τις οποίες δήλωνε, ήτοι ήταν μια εταιρία συναλλακτικά ανύπαρκτη.

-Χρησιμοποιήθηκε από τον αποκλειστικά για την έκδοση εικονικών τιμολογίων.

Στα πλαίσια της προσπάθειας του ανωτέρω να δοθεί αληθοφάνεια στην συναλλακτική δραστηριότητα της ελεγχόμενης λήφθηκαν ελάχιστα τιμολόγια εξόδων στο όνομα της ελεγχόμενης έτσι ώστε να μην κινήσουν υποψίες στην φορολογική διοίκηση για την πραγματική εικόνα των συναλλαγών της.

-Μετείχε με τις οντότητες σε κύκλωμα απάτης το οποίο με την δράση του μοναδικό σκοπό είχε την ιδιοποίηση του Φ.Π.Α. των συναλλαγών και ως αποτέλεσμα είχε την καταδολίευση των συμφερόντων του Δημοσίου καθώς δεν αποδόθηκαν οι αναλογούντες φόροι (Φ.Π.Α. & φόρος εισοδήματος).

-Η ελεγχόμενη χρησιμοποιήθηκε από την προκειμένου αυτή να πραγματοποιήσει πωλήσεις αγαθών σε πελάτες της για τις οποίες εξέδωσε τιμολόγια πώλησης η ελεγχόμενη ενώ στην πραγματικότητα προέβη η ίδια στις πωλήσεις, με μοναδικό σκοπό την μη απόδοση του αναλογούντος Φ.Π.Α. από την πραγματική πωλήτρια στο Δημόσιο.

-Υποκρυπτόμενος της έκδοσης των εικονικών στοιχείων της ελεγχόμενης είναι ο, ο οποίος είναι και ο εν τοις πράγμασι διαχειριστής της ελεγχόμενης και ιδιοκτήτης αυτής και ο οποίος κρίθηκε από τον έλεγχο ως **αυτουργός** ως προς την τέλεση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής εκ μέρους της κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 67 του ν.4987/2022. Επιπλέον, ως ο εν τις πράγμασι διαχειριστής της εταιρίας κρίθηκε και ως αλληλέγγυο πρόσωπο του άρθρου 50 του ν.4987/2022.

-Όσον αφορά την εμπλοκή του λογιστή κρίθηκε ότι μετείχε ενεργά στην σύσταση και συνέχιση της δραστηριότητας της ελεγχόμενης και υπέβαλε εν γνώσει του ανακριβώς τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος και με τις ενέργειες αυτές βοήθησε και συνέπραξε με άλλα πρόσωπα στην τέλεση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής από την ελεγχόμενη, και συνεπώς κρίθηκε ως **άμεσος συνεργός** σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 3 του άρθρου 67 του ΚΦΔ.

Επειδή στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, ελέγχθηκαν και οι συναλλαγές της με του λήπτες των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ως άνω εταιρεία, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι, ως προς τις συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρεία:

-Ο κ. διετέλεσε αντιπρόεδρος Δ.Σ. με ημερομηνία έναρξης την και ημερομηνία λήξης την Επομένως κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα όπου φέρεται

η να παρείχε τις υπηρεσίες στην υπήρχε άμεση σχέση μεταξύ τους αφού ο είναι ουσιαστικά ο μοναδικός ιδιοκτήτης της εν λόγω εταιρείας.

-Όσον αφορά την επιταγή **No της** την οποία προσκόμισε η προσφεύγουσα προς απόδειξη της εξόφλησης της συνολικής αξίας 74.400,00€ των κρινόμενων συναλλαγών με την ο έλεγχος απέστειλε στην το με αριθμό πρωτ. **έγγραφο** με το οποίο ζητήθηκε να αποστείλουν φωτοαντίγραφο των δύο όψεων της με αριθμό τραπεζικής επιταγής και να γνωρίσουν τα πλήρη στοιχεία του προσώπου που εισέπραξε τα χρήματα. Η, με το με αριθμό πρωτ. **έγγραφό της**, απέστειλε τα ζητηθέντα. Ο έλεγχος διαπίστωσε πως η ως άνω επιταγή εκδόθηκε σε διαταγή Οπισθογραφήθηκε από αυτή και στην συνέχεια από το νομικό πρόσωπο κατασκευαστική εταιρία με έδρα την Πάτρα, η οποία δεν είχε καμία σχέση με τις αντισυμβαλλόμενες οντότητες. Στη συνέχεια η επιταγή μεταβιβάστηκε στο πρατήριο υγρών καυσίμων (με έδρα) με το οποίο η δηλώνει ότι έλαβε δύο φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 74.400,00€ (όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών της). εισέπραξε στον τραπεζικό λογαριασμό της στην την επιταγή αυτή την

-Οι δεξαμενισμοί των πλοίων πραγματοποιήθηκαν πριν την σύνταξη του συμφωνητικού με την

-Οι μελέτες για τον δεξαμενισμό των πλοίων ολοκληρώθηκαν την, ημερομηνία κατά την οποία τα εν λόγω πλοία ήδη είχαν ολοκληρώσει τον δεξαμενισμό τους.

-Το πλοίο το οποίο αναφέρεται στο συμφωνητικό ουδέποτε αγοράστηκε από την ελεγχόμενη αλλά ούτε από συνεργάτη – πελάτη αυτής.

-Η εξόφληση των τιμολογίων φέρεται να έγινε στις μέσω έκδοσης της ανωτέρω επιταγής, ήτοι δύο χρόνια μετά την φερόμενη ολοκλήρωση της υπηρεσίας, γεγονός που αντιβαίνει στην κοινή λογική και επιχειρηματική πρακτική και η είσπραξη της επιταγής, παρότι ήταν τραπεζική και πληρώνεται "επι τη εμφανίση", πραγματοποιήθηκε τελικά την, ήτοι πέντε μήνες μετά την έκδοσή της, γεγονός που δεν συνάδει με την κοινή λογική, δεδομένου δε πως στις ο λογαριασμός του είχε υπόλοιπο 437,49€, οπότε διαφαίνεται πως δεν διέθετε χρήματα για την άσκηση της δραστηριότητας της ελεγχόμενης και λογικά θα έπρεπε να είχε προβεί σε άμεση είσπραξη της επιταγής αυτής.

-Η οπισθογράφιση της επιταγής δεν είναι νόμιμη καθώς δεν υπάρχει καμία συναλλαγή μεταξύ της ενώ εν τέλει η επιταγή φέρεται να εισπράττεται από πρατήριο υγρών καυσίμων όπως συνήθως συμβαίνει σε περιπτώσεις έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων όπου οι επιταγές "μεταβιβάζονται", ήτοι "σπάνε" σε επιχειρήσεις που διαθέτουν μετρητά λόγω της φύσης των συναλλαγών τους.

-Επιπλέον, η μελέτη δεξαμενισμού πλοίου απαιτεί γνώσεις ναυπηγού ενώ η μελέτη επένδυσης – αγοράς εμπορικού πλοίου απαιτεί γνώσεις οικονομολόγου. Η ελεγχόμενη δεν απασχολεί εργαζόμενους με αυτές τις ειδικότητες (όλα τα άτομα είναι υπάλληλοι γραφείου). Από την ανάλυση των στοιχείων των προμηθευτών της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε πως δεν έχει συνεργαστεί με καμία οντότητα για να λάβει τέτοιου είδους υπηρεσίες.

-Λογιστής της κατά το έτος 2017 είναι ο, ο οποίος είναι λογιστής και της εκδότριας, και όπως αναφέρθηκε ανωτέρω ο κρίθηκε ως άμεσος συνεργός στην τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής εκ μέρους της σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 3 του άρθρου 67 του ΚΦΔ (άρθρο 80 νέου ΚΦΔ).

Επειδή, από τις από εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), ΦΠΑ (Ν. 2859/00) και Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. με αρ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ και την συνημμένη σε αυτό σχετική έκθεση ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ για την εκδότρια εταιρεία προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς από τον έλεγχο τόσο η συναλλακτική ανυπαρξία της ως άνω εκδότριας εταιρείας όσο και η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από την προσφεύγουσα εταιρεία κατά το έτος 2017 των κρινόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον από τη συνολική εκτίμηση των στοιχείων και ευρημάτων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ για την επιχείρηση όσον αφορά τις αγορές και τις δαπάνες, τα τεκμήρια εκτέλεσης των συναλλαγών σε σχέση με τα πωληθέντα είδη και τις παροχές υπηρεσίας που φέρεται να παρείχε η ως άνω εκδότρια εταιρεία στα πλαίσια των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, διαπιστώθηκε ότι δεν είχε την κατάλληλη υποδομή να εκτελέσει οποιαδήποτε επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος με επαρκή στοιχεία, και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστωμένη αιτιολογία κατ' άρθρο 64 του ΚΦΔ (άρθρου 76 του νέου ΚΦΔ), στοιχειοθετεί πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση περί ανακρίβειας των δηλώσεων Εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω λήψεως τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί πλημμελούς αιτιολογίας δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτός.

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν τόσο το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών και όσο και την επικαλούμενη καλοπιστία της προσφεύγουσας κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων όταν αυτά αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη αναφοράς στις εκθέσεις ελέγχου ως προς την επιβολή των προστίμων του αρθ. 58 και 58^Α του ΚΦΔ, αυτός τυγχάνει απορριπτός ως αβάσιμος καθότι, τόσο στη σελ.40 της σχετικής έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος όσο και στη σελ. 38 της σχετικής έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ προσδιορίζεται το ύψος του προστίμου κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του αρθ. 58 και 58^Α του ΚΦΔ οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση. Ενώ σε κάθε δε περίπτωση, η επιβολή των ως άνω προστίμων είναι παρακολουθηματικού χαρακτήρα σε σχέση με τους επιβαλλόμενους κύριους φόρους (γι' αυτό άλλωστε και δεν εκδίδεται αυτοτελής πράξη για την επιβολή τους), ώστε η επιβολή τους να αποτελεί αυτόθροη συνέπεια της επιβολής των κύριων φόρων, της Φορολογικής Διοίκησης μη δυνάμενης να αποκλίνει κατά τη διακριτική της ευχέρεια από την επιβολή τους. Το γεγονός αυτό σημαίνει ότι η προσφεύγουσα δεν δύναται να επικαλεστεί αυτοτελή βλάβη της από την τυχόν μη ύπαρξη αυτοτελούς αιτιολογίας για την

επιβολή τους και συνεπώς κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 179 ΚΔΔ, δεν υφίσταται πλημμέλεια της διενεργηθείσας διαδικασίας.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την **επικύρωση** της με αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της με αριθ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Φορολογικό έτος/Φορολογική περίοδος 2017

-Υπ' αρ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Σύνολο φόρου για καταβολή: 26.100,00€

-Υπ' αρ. Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Σύνολο φόρου για καταβολή: 21.600,00€

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών¹

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.