



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/04/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 974

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 18/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... IKE» με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /16.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
5. Την υπ' αριθ. /16.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... IKE» με ΑΦΜ:, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. υπ' αριθ. /16.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών πλήρους διαφήμισης, κύριος φόρος ποσού 46.031,70€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 23.015,85€, ήτοι συνολικό ποσό 69.047,55€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη της καθαρής αξίας α) δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικού ποσού 135.730,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ και β) τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικού ποσού 23.000,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ, ως λογιστικών διαφορών.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 16/11/2023 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2/03.03.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αίτια του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΞ2022/28.06.2022 δελτίο πληροφοριών της ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει του οποίου οι επιχειρήσεις με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ και «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ, εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα εταιρεία (λήπτρια επιχείρηση).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη τυπικών στοιχείων πράξεως. Μη αναγραφή της έκθεσης ελέγχου επί του σώματος της προβαλλόμενης πράξης.
2. Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω υιοθέτησης των πορισμάτων της Υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, χωρίς την προηγούμενη εκτίμησή τους.
3. Έλλειψη ειδικής, επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας. Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας φέρει η φορολογική αρχή. Καλή πίστη της ως λήπτριας.
4. Τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης έπρεπε να προσδιοριστούν με βάση τον Συντελεστή Καθαρού Κέρδους.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 30 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις... 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 37 του ανωτέρω Κώδικα 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: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, 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) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες. 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, με την ΠΟΛ.1198/2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4385 και 4726) καθορίστηκε ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου, για νομικά πρόσωπα-νομικές οντότητες που αφορούν φορολογικά έτη 2014 και επόμενα.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αλυσιτέλειας, οι λόγοι που ανάγονται σε τυπικές πλημμέλειες της πράξης δεν μπορούν από μόνοι τους να οδηγήσουν σε ακύρωσή της. Απαιτείται επιπλέον και μία ακόμη προϋπόθεση, η απόδειξη από τον προσφεύγοντα ότι η συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη λόγω της μη τήρησης του διαδικαστικού τύπου, δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης [βλ. Β. Καψάλη, Η δικονομική αλυσιτέλεια ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣτΕ Ολ 4447/2012), ΘΠΔΔ, 8-9/2013, σελ. 817].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 21/11/2023, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η προσβαλλόμενη πράξη με συνημμένη την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι τα τυπικά στοιχεία της προσβαλλόμενης πράξης είναι ελλιπή λόγω άοριστης αναγραφής της ημερομηνίας έκθεσης ελέγχου επί του σώματός της (00/01/1900). Εν τούτοις, στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης καταγράφεται ότι επισυνάφθηκε η σχετική έκθεση ελέγχου, η οποία φέρει νόμιμη θεώρηση από τον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛ.ΚΕ., με ημερομηνία 16/11/2023, η οποία κοινοποιήθηκε στην

προσφεύγουσα εταιρεία νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ. Εξάλλου, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκαν από τη φορολογική αρχή οι διαδικαστικοί τύποι της έκδοσης της πράξης, δεν προκύπτει να υπέστη βλάβη επί της ουσίας η προσφεύγουσα εταιρεία, αφού η έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού με διακριτή αναγραφή της ημερομηνίας θεώρησης της έκθεσης ελέγχου δεν θα είχε επίδραση επί του ουσιαστικού περιεχομένου του καταλογισθέντος κύριου φόρου και προστίμου, αλλά αντιθέτως το περιεχόμενό της θα ήταν το ίδιο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης των τυπικών στοιχείων της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου»*.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: *«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...»*.

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: *«1. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....»*.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002) η καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του 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... 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, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, 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 (ΣτΕ 1338, 1160/2019). 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, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης 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 (πρβλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 16/11/2023 έκθεση φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, συντάχθηκε κατόπιν της από 28/06/2022 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ της ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με την οποία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε α) δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικού ποσού 135.730,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ και β) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικού ποσού 23.000,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ

Ειδικότερα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, τις διασταυρώσεις και τις μαρτυρίες προέκυψε ότι οι εκδότριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων εταιρείες ότι ουδέποτε λειτούργησαν ως διαφημιστικά γραφεία αλλά μοναδικός σκοπός της σύστασης τους ήταν να λάβουν και να εκδώσουν εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία είχαν σκοπό να δώσουν νομιμοφάνεια σε αντίστοιχες εικονικές συναλλαγές των επιχειρήσεων – φερόμενων πελατών τους. Οι δύο προαναφερθείσες εκδότριες – φερόμενες ως προμηθεύτριες της προσφεύγουσας δεν δηλώνουν κανένα προμηθευτή πλην της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ Από τον έλεγχο στην κοινή και μοναδική φερόμενη προμηθεύτρια εταιρεία με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ και των δυο εκδοτριών των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε ως διαφημιστικό γραφείο αλλά μοναδικός σκοπός της σύστασης της ήταν να εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία είχαν σκοπό να δώσουν νομιμοφάνεια σε αντίστοιχες εικονικές συναλλαγές των επιχειρήσεων – φερόμενων πελατών της. Ουσιαστικά πρόκειται για ένα κύκλωμα ανύπαρκτων επιχειρήσεων με αρχική την «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ, δεύτερο κρίκο τις «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ και «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ, με τελικό αποδέκτη υπαρκτές επιχειρήσεις (μια εκ των οποίων είναι η προσφεύγουσα), οι οποίες μέσω της διαδικασίας αυτής

εμφανίζουν ανύπαρκτες δαπάνες και έτσι έχουν τη δυνατότητα να οικειοποιηθούν με παράνομο τρόπο τον οφειλόμενο ΦΠΑ και Φόρο Εισοδήματος που αντιστοιχεί στις υπηρεσίες που παρείχαν.

Ακολουθώντας, έπειτα από κοινοποίηση της υπ' αριθ. πρωτ.ΕΞ2023ΕΜΠ/02.03.2023 πρόσκλησης παροχής πληροφοριών αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων, η προσφεύγουσα εταιρεία, εκτός από τα υπό κρίση τιμολόγια, προσκόμισε και τα εξής:

α) για την ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ δύο (2) αποδείξεις πληρωμής αξίας 2.100,00€ και 8.000,00€, οι οποίες συνοδεύονταν από δυο (2) συναλλαγματικές, ελλειπείς ως προς την συμπλήρωση τους (άνευ στοιχείων τράπεζας),

β) για τη «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ μια (1) απόδειξη πληρωμής αξίας 5.000,00€, η οποία συνοδευόταν από μια (1) συναλλαγματική, ελλιπή ως προς την συμπλήρωση της (άνευ στοιχείων τράπεζας),

γ) την από 18/12/2018 βεβαίωση από την ΠΥΡΟΣΒΕΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΓΟΥΜΕΝΙΣΣΑΣ – ΑΝΑΚΡΙΤΙΚΟ ΤΜΗΜΑ ΠΥΡΑΣΦΑΛΕΙΑΣ, σύμφωνα με την οποία και τα αρχεία της υπηρεσίας τους, στις 07/12/2018 εκδηλώθηκε πυρκαγιά σε παλαιά ισόγεια μονοκατοικία που βρίσκεται στο Δήμο Παιονίας Τ.Κ., ιδιοκτησίας του ΤΟΥ (εκκαθαριστή της προσφεύγουσας) και κατά δήλωσή του, καταστράφηκαν όλα τα φορολογικά παραστατικά και βιβλία που αφορούν την προσφεύγουσα επιχείρηση,

δ) ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας με τις «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ και «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ, για εργασίες που αφορούν πλήρη διαφήμιση –δημιουργία ιστοσελίδας – υπηρεσίες διαχείρισης, προβολής μέτρησης και ανάλυσης αποτελεσμάτων στα social media κλπ., με τον όρο ότι ο τρόπος πληρωμής θα γίνεται με κατάθεση μετρητών ή τραπεζικών επιταγών εντός 13 μηνών. Για τα συγκεκριμένα συμφωνητικά υποβλήθηκε η με αριθμό/17.01.2017 κατάσταση συμφωνητικών της παραγράφου 16 άρθρου 8 ν.1882/1990,

ε) στοιχεία από τα οποία προκύπτουν ότι όλες οι παρεχόμενες εργασίες αφορούσαν κυρίως ένα πελάτη με την επωνυμία «..... ΕΕ» - ΑΦΜ

Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε α) δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικού ποσού 135.730,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ και β) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικού ποσού 23.000,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους (ως προς την αξία και την ποσότητα), κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 ΚΦΔ, ως κάτωθι:

Ληφθέντα παραστατικά εκδόσεως ΠΛΑΝ ΠΑΚ ΝΤΙΖΑΙΝΕΡΣ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ ΑΦΜ				
Α/Α	Τ.Π Υ/ΝΟ/ΗΜΕΡ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1.	198/1-11-2017	7.500,00	1.800,00	9.300,00
2	201/2-11-2017	7.000,00	1.680,00	8.600,00
3	203/3-11-2017	9.400,00	2.256,00	11.656,00
4	204/4-11-2017	8.640,00	2.073,60	10.713,60
5	207/6-11-2017	4.500,00	1.080,00	5.580,00
6	208/7-11-2017	3.240,00	777,6	4.017,60
7	210/8-11-2017	4.950,00	1.188,00	6.138,00
8	211/9-11-2017	18.000,00	4.320,00	22.320,00

9	236/1-12-2017	16.200,00	3.888,00	20.088,00
10	238/2-12-2017	13.500,00	3.240,00	16.740,00
11	245/5-12-2017	10.800,00	2.592,00	13.392,00
12	241/4-12-2017	5.400,00	1.296,00	6.696,00
13	254/18-12-2017	8.600,00	2.064,00	10.664,00
14	247/6-12-2017	18.000,00	4.320,00	22.320,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ		135.730,00	32.575,20	168.305,20
Ληφθέντα παραστατικά εκδόσεως ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ				
A/A	Τ.Π Υ/ΝΟ/ΗΜΕΡ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1.	277/23-12-2017	4.000,00	960	4.960,00
2	230/16-11-2017	5.000,00	1.200,00	6.200,00
3	229/15-11-2017	14.000,00	3.360,00	17.360,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ		23.000,00	5.520,00	28.520,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		158.730,00	38.095,20	196.825,20

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει τον ισχυρισμό η ελεγκτική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος της απόδειξης και η αιτιολογία της πράξης είναι ελλιπής και ανεπαρκής. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή προέβη στην κρίση αυτή συνεκτιμώντας τη λειτουργική ανυπαρξία και αδυναμία των εκδοτριών επιχειρήσεων να πραγματοποιήσουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Επιπροσθέτως, ουδέν νεότερο στοιχείο προσκομίζει η προσφεύγουσα εταιρεία προς επίρρωση του ισχυρισμού της και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου περί της εικονικότητας των υπό κρίση τιμολογίων, όπως ενδεικτικά θα αποτελούσαν οι κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών για την αποπληρωμή των ληφθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, καθότι βαρύνεται ν' αποδείξει την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών με τις εκδότριες αυτών, οι οποίες δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες πωλήσεις.

Η δε επικαλούμενη καλοπιστία της ως λήπτριας θα εξεταζόταν μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί υιοθέτησης πορίσματος του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, χωρίς την προηγούμενη εκτίμησή του, ελλιπούς αιτιολογίας, μη ανταπόκρισης της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης, καθώς και περί πραγματικών συναλλαγών και καλοπιστίας της απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης,...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ανωτέρω νόμου 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».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... 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... 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 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 16/11/2023 έκθεση φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι, τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας προσδιορίστηκαν με λογιστικό τρόπο, με την προσθήκη της συνολικής καθαρής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) από τις επιχειρήσεις με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ και «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΚΕ» με ΑΦΜ, ως λογιστικής διαφοράς, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21 και 22 του ν.4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή όφειλε να προσδιορίσει τα φορολογητέα κέρδη με εξωλογιστικό τρόπο και συγκεκριμένα με την εφαρμογή ενός συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων. Εντούτοις, με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) δεν προβλέπεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, παρά μόνον ο έμμεσος προσδιορισμός του σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του προαναφερθέντος νόμου σε συνδυασμό με το άρθρο 27 του ΚΦΔ. Όμως, ακόμη και στην περίπτωση που προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσης τεχνικής ελέγχου ή κάθε διαθέσιμου στοιχείου, τούτο συγκρίνεται με το προσδιορισθέν βάσει των γενικών διατάξεων και επιλέγεται το μεγαλύτερο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένου προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./18.12.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./16.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Κύριος φόρος	46.031,70€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	23.015,85€
Σύνολο για καταβολή	69.047,55€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.