



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1623

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ .. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία 25/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατά:

α) της υπ' αριθ. /21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,

β) της υπ' αριθ. /21-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017,

γ) της υπ' αριθ./21-12-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προβαλλόμενες πράξεις των οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και τις οικείες από 21/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της από 25/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./21-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 2.269,79 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.134,90 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 434,82 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.839,51 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./21-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. υπολογίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 8.708,95 ευρώ έναντι πιστωτικού υπολοίπου ποσού 34.712,95 ευρώ της δήλωσης.

Με την υπ' αριθ./21-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου, του άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 300,00 ευρώ, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. για το 2^ο, 3^ο και 4^ο τρίμηνο.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 21/12/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες συντάχθηκαν μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./22-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Αιτία του ελέγχου ήταν το με αριθ. πρωτ./14.2.2023 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης με το οποίο διαβιβάστηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή οι από 3/11/2022 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 167) και Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000 Φ.Ε.Κ. Α' 248) και αντίγραφο της έκθεσης μερικού ελέγχου ελληνικών λογιστικών προτύπων (ν. 4308/2014 Φ.Ε.Κ. Α' 251) σχετικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τα εισοδήματα και τις δαπάνες της επιχείρησης της προσφεύγουσας κατά το φορολογικό έτος 2017, κατόπιν της υπ' αριθ./2021 εντολής ελέγχου.

Η ανωτέρω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με τη με αριθμό πρωτ./4.8.2023 «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού», με την οποία της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων για τις ελεγχόμενες χρήσεις μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων

καθώς και η δυνατότητα περιορισμού του επιβληθέντος προστίμου των άρθρων 58, 58^A, 59 ή 70 του ν.4987/2022, ή του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, κατά περίπτωση στο 60%, χωρίς ωστόσο η προσφεύγουσα να προβεί στην υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων.

Ακολούθως, της κοινοποιήθηκε το με αριθμό πρωτ./11-10-2023 «Αίτημα για παροχή πληροφοριών» για την προσκόμιση του αρχείου ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (μητρώο παγίων) της ελεγχόμενης χρήσης, στο οποίο ανταποκρίθηκε με το με αριθμό πρωτ./13.10.2023 ηλεκτρονικό μήνυμα.

Περαιτέρω, με το με αριθμό πρωτ./10-10-2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης κοινοποιήθηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή οι από 10/10/2023 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και αντίγραφο της έκθεσης μερικού ελέγχου ελληνικών λογιστικών προτύπων σχετικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για τα εισοδήματα και τις δαπάνες της επιχείρησης της προσφεύγουσας για το διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2017, κατόπιν της υπ' αριθ./2023 εντολής ελέγχου.

Ο έλεγχος δεν προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις αλλά βασίστηκε στις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., όπως του κοινοποιήθηκαν με τις προαναφερθείσες από 3/11/2022 και 10/10/2023 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στα εισοδήματα και τις δαπάνες της προσφεύγουσας κατόπιν της υπ' αριθ./2023 εντολής ελέγχου, όπως αποτυπώθηκε στις από 10/10/2023 πληροφοριακές εκθέσεις, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

1. Λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρίας με επωνυμία Ο.Ε. και Α.Φ.Μ.: συνολικής καθαρής αξίας 119.050,00 € για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους κατά το φορολογικό έτος 2016 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 1/1 έως 31/12/2016).

2. Λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της εταιρίας με επωνυμία και Α.Φ.Μ.: καθαρής αξίας 5.120,00 € για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της κατά το φορολογικό έτος 2017 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από 1/1 έως 31/12/2017).

Βάσει των ανωτέρω ευρημάτων του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης αναφορικά με την επιχείρηση της προσφεύγουσας, συντάχθηκε το πόρισμα της έκθεσης μερικού ελέγχου λογιστικών προτύπων στο οποίο αναφέρεται σχετικά με την εκδότρια των φερόμενων ως εικονικών στοιχείων: «Η οντότητα «..... Ο.Ε.», που εξέδωσε τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο καθώς δε διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή αλλά ούτε και το προσωπικό που απαιτούνταν προκειμένου να φέρει εις πέρας αυτού του είδους τις εργασίες. Επιπλέον δεν είχε τις απαιτούμενες αγορές για την πραγματοποίηση του όγκου των πωλήσεων των ειδών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.»

Από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στα εισοδήματα και τις δαπάνες της προσφεύγουσας κατόπιν της υπ' αριθ./2021 εντολής ελέγχου, όπως αποτυπώθηκε στις

από 03/11/2022 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που αποτέλεσαν και την αιτία του υπό κρίση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε κατά το φορολογικό έτος 2017, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 103.230,00 ευρώ, από την εταιρία με την επωνυμία ΒΑΚ. ΜΟΝ. Ε.Π.Ε. Το πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. περί εικονικότητας των εν λόγω στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής προέκυψε, σύμφωνα με την οικεία από 03/11/2022 έκθεση μερικού ελέγχου λογιστικών προτύπων, από έρευνα που διενεργήθηκε στην εκδότρια οντότητα σε συνδυασμό με επιτόπιο έλεγχο / έρευνα στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας – λήπτριας των στοιχείων.

Ο υπό κρίση έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πορίσματα των ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, οι οποίοι διενεργήθηκαν κατόπιν των υπ' αριθ./2021 και/2023 εντολών ελέγχου, εξέτασε τη συνδρομή των προϋποθέσεων καταλογισμού παραβάσεων ως προς το εισόδημα και τον Φ.Π.Α. Στα πλαίσια αυτά, μετά την επισκόπηση των βιβλίων εσόδων εξόδων και του μητρώου παγίων της επιχείρησης της προσφεύγουσας διαπίστωσε ότι:

1. τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της εταιρίας Ο.Ε. που έλαβε η επιχείρηση της προσφεύγουσας εντός του 2016, συνολικής καθαρής αξίας 119.050,00 ευρώ, αφορούσαν πάγια στοιχεία, επί της αξίας των οποίων, για το φορολογικό έτος 2017, διενεργήθηκαν αποσβέσεις συνολικού ποσού 4.186,25 ευρώ, τις οποίες εξέπεσε από τα εισοδήματα της χρήσης,

2. το φορολογικό στοιχείο έκδοσης της εταιρίας Ο.Ε. που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η επιχείρηση της προσφεύγουσας εντός του 2017, συνολικής καθαρής αξίας 5.120,00 ευρώ, το εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης και το συμπεριέλαβε στη δήλωση Φ.Π.Α. 2^{ου} τριμήνου 2017,

3. τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της εταιρίας Ε.Π.Ε. που έλαβε η επιχείρηση της προσφεύγουσας εντός του 2017, συνολικής καθαρής αξίας 103.230,00 ευρώ, αφορούσαν πάγια στοιχεία που ενώ καταχωρήθηκαν στο μητρώο παγίων δεν υπολογίστηκαν αποσβέσεις επί της αξίας τους για τη χρήση 2017, ωστόσο η αξία τους συμπεριλήφθηκε στις δηλώσεις Φ.Π.Α. 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου 2017.

Επομένως, σύμφωνα με τις δύο πρώτες διαπιστώσεις, αναμόρφωσε τα φορολογητέα αποτελέσματα της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017 ως ακολούθως:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	13.871,01	23.177,26	9.306,25
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	5.040,00	5.040,00	
ΣΥΝΟΛΟ	18.911,01	28.217,26	9.306,25

Αντίστοιχα για τον Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα δεδομένα της δεύτερης και τρίτης διαπίστωσης, προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές της επιχείρησης ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	657.826,82	657.826,82	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	757.257,72	648.907,72	- 108.350,00

Βάσει των ανωτέρω διαφορών υπολογίστηκε η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας σε φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017 και τα αποτελέσματα κοινοποιήθηκαν με το υπ' αριθ./20-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων. Για τις αντιρρήσεις της προσφεύγουσας, όπως αποτυπώθηκαν με το υπόμνημα απόψεων που υπέβαλε ηλεκτρονικά την 12/12/2023, ο έλεγχος παρέπεμψε στις σχετικές ενότητες των από 03/11/2022 και 10/10/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου λογιστικών προτύπων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, δεδομένου ότι για τον υπολογισμό των καταβλητέων φόρων και προστίμων δεν προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σε σχέση με τις παραβάσεις της λήψης εικονικών στοιχείων αλλά βασίστηκε στα πορίσματα των ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., τα οποία της είχαν κοινοποιηθεί πριν την οριστικοποίησή τους ώστε να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Οι πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, αφού αφενός μεν δεν αναφέρονται στους λόγους για τους οποίους έγινε ο καταλογισμός των φόρων και στον τρόπο υπολογισμού τους και αφετέρου δε φέρουν την υπογραφή του Προϊσταμένου της εκδούσας φορολογικής αρχής. Ακυρωτές είναι για τον λόγο αυτό και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, αφού ούτε αυτές φέρουν την υπογραφή του αρμόδιου Προϊσταμένου.
2. Η πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση πράξης αναφορικά με το φορολογικό έτος 2016 έληγε την 31/12/2022, με συνέπεια η αναμόρφωση του φορολογητέου εισοδήματος του 2017 βάσει των αποσβέσεων των παγίων που αγοράστηκαν το 2016 να είναι μη νόμιμη.
3. Το πόρισμα των ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., το οποίο υιοθετήθηκε αβίαστα από τη φορολογική αρχή που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, πάσχει επαρκούς αιτιολογίας αφού τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα που αποφάσισαν για την εικονικότητα των συναλλαγών της εκδότριας εταιρίας «..... Ο.Ε.» βασίστηκαν σε ελλιπή στοιχεία, χωρίς να έχουν διεξάγει έρευνα στο εσωτερικό των εγκαταστάσεων της επιχείρησης και χωρίς να έχουν στη διάθεσή τους τα βιβλία και στοιχεία της.
4. Ακόμη και αν θεωρηθούν βάσιμες οι διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, αυτά δύνανται να χαρακτηριστούν εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι εκδόθηκαν νόμιμα και αφορούν πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή με τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, θα πρέπει να ακυρωθούν διότι δε φέρουν την υπογραφή του αρμόδιου Προϊσταμένου της υπηρεσίας που τις εξέδωσε, περαιτέρω δε οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές και λόγω έλλειψης αιτιολογίας επί αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης οι επίδικες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με ανάρτηση στην ηλεκτρονική της θυρίδα στο taxis την 27/12/2023 και την ίδια ημέρα έλαβε γνώση αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Έκδοση Ηλεκτρονικών Δημοσίων Εγγράφων» του ν.4727/2020 ορίζεται ότι:

«1. Όλες οι διαδικασίες για τη διαχείριση δημοσίων εγγράφων από τους φορείς του δημόσιου τομέα, όπως η σύνταξη, η προώθηση για υπογραφή, η θέση υπογραφής, η έκδοση, η χρέωση

προς ενέργεια εισερχομένων εγγράφων, η εσωτερική και η εξωτερική διακίνηση, η πρωτοκόλληση, καθώς και η αρχειοθέτησή τους πραγματοποιούνται αποκλειστικά μέσω ΤΠΕ.

2. Τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα παράγονται είτε πλήρως αυτοματοποιημένα μέσω ειδικού πληροφοριακού συστήματος που συνθέτει κατάλληλα στοιχεία δεδομένων, είτε μέσω ηλεκτρονικής εφαρμογής γραφείου, είτε μέσω ψηφιοποίησης έντυπου εγγράφου. Τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα εκδίδονται σε μία από τις ακόλουθες μορφές: α) ως πρωτότυπα ηλεκτρονικά έγγραφα της παρ. 3, β) ως ηλεκτρονικά ακριβή αντίγραφα της παρ. 4, γ) ως ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα της παρ. 5.

3. Τα πρωτότυπα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα φέρουν: α) εγκεκριμένη ηλεκτρονική χρονοσφραγίδα και β) είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική σφραγίδα του φορέα είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.

4. Τα ηλεκτρονικά ακριβή αντίγραφα φέρουν υποχρεωτικά: α) εγκεκριμένη ηλεκτρονική χρονοσφραγίδα, β) είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική σφραγίδα του φορέα είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή του αρμόδιου για την έκδοση του αντιγράφου οργάνου, γ) την ένδειξη «ακριβές αντίγραφο» και δ) τα στοιχεία του οργάνου που υπέγραψε το έγγραφο ως τελικώς υπογράφων.

5. Τα ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα εκδίδονται από τους φορείς του δημόσιου τομέα μέσω ψηφιοποίησης ή αναπαραγωγής με χρήση ΤΠΕ έντυπων δημόσιων ή ιδιωτικών εγγράφων που κατέχουν στο πλαίσιο της άσκησης των αρμοδιοτήτων τους. Τα ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα φέρουν: α) εγκεκριμένη ηλεκτρονική χρονοσφραγίδα β) είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική σφραγίδα του φορέα είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή του οργάνου που κάνει την ψηφιοποίηση ή αναπαραγωγή με χρήση ΤΠΕ σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο και γ) βεβαίωση ταύτισής τους με το έντυπο έγγραφο. Σε περίπτωση καταστροφής έντυπων εγγράφων μετά από την έκδοση των αντίστοιχων ψηφιοποιημένων ηλεκτρονικών αντιγράφων, στο πρωτόκολλο καταστροφής μνημονεύονται τα ειδικότερα στοιχεία που αναφέρονται στην παραγωγή και αρχειοθέτηση του ψηφιοποιημένου ηλεκτρονικού αντιγράφου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Κύρος και αποδεικτική ισχύς των ηλεκτρονικών δημοσίων εγγράφων» του ν.4727/2020 ορίζεται ότι:

«1. Τα πρωτότυπα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα της παρ. 3 και τα πιστοποιητικά και οι βεβαιώσεις της παρ. 6 του άρθρου 13 έχουν την ίδια νομική και αποδεικτική ισχύ με τα δημόσια έγγραφα που φέρουν ιδιόχειρη υπογραφή και σφραγίδα και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά την ηλεκτρονική διακίνησή τους.

2. Τα ηλεκτρονικά ακριβή αντίγραφα της παρ. 4 του άρθρου 13 έχουν ισχύ ακριβούς αντιγράφου και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά την ηλεκτρονική διακίνησή τους.

3. Τα ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα της παρ. 5 του άρθρου 13 έχουν ισχύ ακριβούς αντιγράφου και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά την ηλεκτρονική διακίνησή τους.

4. Εκτύπωση πρωτότυπου ηλεκτρονικού δημοσίου εγγράφου ή ηλεκτρονικού ακριβούς αντιγράφου ή ψηφιοποιημένου ηλεκτρονικού αντιγράφου γίνεται υποχρεωτικά αποδεκτή με ισχύ ακριβούς αντιγράφου από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας, καθώς και από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή

νομικές οντότητες, εφόσον είναι δυνατόν να επιβεβαιωθούν η ακρίβεια και η ισχύς της εκτύπωσης με χρήση ΤΠΕ, ιδίως στην περίπτωση που το πρωτότυπο ηλεκτρονικό δημόσιο έγγραφο ή το ηλεκτρονικό ακριβές αντίγραφο ή το ψηφιοποιημένο ηλεκτρονικό αντίγραφο φέρει μοναδικό αναγνωριστικό αριθμό επαλήθευσης και εφόσον παρέχεται η δυνατότητα επαλήθευσης μέσω πληροφοριακού συστήματος του Δημοσίου. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατόν να επιβεβαιωθούν η ακρίβεια και η ισχύς της κατά το προηγούμενο εδάφιο, απαιτείται η επικύρωση της εκτύπωσης από οποιαδήποτε διοικητική αρχή ή Κέντρο Εξυπηρέτησης Πολιτών (ΚΕΠ) ή δικηγόρο.»

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης οι επίδικες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με ανάρτηση στην ηλεκτρονική της θυρίδα στο taxis την 27/12/2023, με τη μορφή ηλεκτρονικών ακριβών αντιγράφων της παρ. 4 του άρθρου 13 του ως άνω νόμου.

Επειδή ως ηλεκτρονικά αντίγραφα φέρουν όλα τα κατά νόμο απαραίτητα για την έκδοσή τους στοιχεία, ήτοι εγκεκριμένη ηλεκτρονική χρονοσφραγίδα, εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή του οργάνου που είναι αρμόδιο για την έκδοση των αντιγράφων, την ένδειξη «ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΤΗΝ ΙΔΙΑ ΜΕΡΑ» και τα στοιχεία του οργάνου που υπέγραψε τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και τις εκθέσεις ελέγχου ως τελικώς υπογράφων, ήτοι του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Επειδή η χειρόγραφη υπογραφή τόσο του Προϊσταμένου όσο και των υπαλλήλων που διενήργησαν τον έλεγχο έχει τεθεί στα σχέδια των πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου που φυλάσσονται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής υπηρεσίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022 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 της παραγράφου 1 του άρθρου 34 «Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου» του ν.4987/2022 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25.»

Επειδή εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η αιτιολογία έκδοσης των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εμπεριέχεται στις εκθέσεις ελέγχου οι οποίες οφείλουν να εκθέτουν με

σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά και τις νόμιμες προϋποθέσεις καταλογισμού των επίδικων φόρων και προστίμων.

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2014 γίνεται παραπομπή στις εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων αυτές ερείδονται.

Επειδή περαιτέρω στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2022 αναφέρονται όλες οι σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, η εφαρμογή των οποίων οδήγησε στον καταλογισμό των φόρων και την επιβολή των προστίμων και γίνεται παραπομπή στις εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων ερείδονται οι πράξεις.

Επειδή ως προς τον λόγο επιβολής του προστίμου του άρθρου 58 του ν.4987/2022 της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. αναφέρεται το γεγονός ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση ή ανακριβείς δηλώσεις.

Επειδή στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 αναγράφεται ως λόγος ότι η προσφεύγουσα: «κατά το φορολογικό έτος 2017 [...] υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. για το 2^ο, 3^ο και 4^ο τρίμηνο του ανωτέρω φορολογικού έτους» και επιπλέον αναφέρεται ότι: «το πρόστιμο προσδιορίζεται συνολικά ως εξής: 3 τριμηνιαίες δηλώσεις x 100,00 € = 300,00 €.»

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας αφού τόσο οι προσβαλλόμενες πράξεις όσο και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου είναι επαρκώς αιτιολογημένες και έχει τηρηθεί ο προσήκων τύπος έκδοσής τους.

Επειδή με τον δεύτερο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα θέτει θέμα παραγραφής ως προς τον καταλογισμό της διαφοράς φόρου εισοδήματος που οφείλεται στην αναπροσαρμογή των αποσβέσεων του φορολογικού έτους 2017 και συγκεκριμένα στην μείωσή τους κατά το ποσό που αφορά τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων τα οποία αγόρασε η επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2016, με τα φερόμενα ως εικονικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
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 της παραγράφου 1 του άρθρου 24 «Φορολογικές Αποσβέσεις» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1073/2015 με θέμα: «Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νέος νόμος δε συναρτά τη διενέργεια αποσβέσεων με το χρόνο απόκτησης των παγίων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για φορολογικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων δηλαδή, είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν από την 01.01.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή [...]

Επειδή η υπ' αριθ./22-03-2023 εντολή ελέγχου δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορά μόνο το φορολογικό έτος 2017 και ως εκ τούτου, όπως αποτυπώνεται στις από 21/12/2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. που αφορούν τη λήψη εικονικών στοιχείων από την προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2016 δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο άλλου ελέγχου.

Επειδή δε διενεργήθηκε έλεγχος για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2016, που κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας είχε παραγραφεί ακόμα και για την περίπτωση της λήψης εικονικών στοιχείων, αλλά ορθώς, κατ' εφαρμογή της ως άνω εντολής ελέγχου, ελέγχθηκαν τα εισοδήματα που απέκτησε η προσφεύγουσα εντός του φορολογικού έτους 2017, όπως προσδιορίστηκαν μετά την αφαίρεση των εξόδων της χρήσης, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και οι διενεργηθείσες αποσβέσεις των παγίων στοιχείων.

Επειδή ο έλεγχος των αποσβέσεων δεν ανάγεται στο φορολογικό έτος κτήσης των παγίων αλλά η εκπαισιμότητά τους κρίνεται κατά τον χρόνο καταχώρησής τους στα βιβλία και ακολούθως στη δήλωση φόρου εισοδήματος, σε έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας και κρίνεται ορθή η αναμόρφωση του φορολογητέου εισοδήματος με την πρόσθεση της αξίας των εν λόγω αποσβέσεων.

Επειδή με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της υποστηρίζει ότι το πόρισμα περί εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων λόγω ανυπαρξίας της συναλλαγής είναι πλημμελώς αιτιολογημένο αφού δεν αποδείχθηκε με αδιάσειστα στοιχεία από την αρμόδια ελεγκτική αρχή ότι ο εκδότης ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο ωστόσο, δεδομένου ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, τα παραστατικά δύνανται να χαρακτηρισθούν εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4987/2022, 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 (Ε.Λ.Π.), 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 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 της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4987/2022, 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, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022, 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 το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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 στο άρθρο 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 ελεγχόμενου, 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 μετ 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 πράξεως, 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, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή εν προκειμένω όπως αναφέρεται στις οικείες από 21/12/2023 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής της, κατά το φορολογικό έτος 2016, είκοσι τέσσερα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 119.050,00 ευρώ, ενώ κατά το φορολογικό έτος 2017 ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της εταιρίας «..... Ο.Ε.», καθαρής αξίας 5.120,00 ευρώ και τέσσερα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 103.230,00 ευρώ, τα οποία παρατίθενται στους ακόλουθους πίνακες:

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ «..... Ο.Ε.»

Α/Α	ΑΡ. ΦΟΡ/ΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	ΤΠΥ	26/10/2016	1.000,00
2	ΤΠΥ	18/11/2016	2.500,00
3	ΤΠΥ	17/11/2016	2.000,00
4	ΤΠΥ	15/12/2016	2.000,00
5	ΤΠΥ	22/06/2016	5.000,00
6	ΤΠΥ	14/06/2016	1.000,00
7	ΤΠΥ	20/05/2016	2.400,00
8	ΤΠΥ	28/05/2016	1.600,00
9	ΤΠΥ	31/05/2016	3.000,00
10	ΤΠΥ	14/05/2016	3.500,00
11	ΤΠ	10/10/2016	19.470,00

12	ΤΠ	20/10/2016	24.110,00
13	ΤΠ	21/04/2016	2.500,00
14	ΤΠ	28/04/2016	2.200,00
15	ΤΠ	05/04/2016	1.200,00
16	ΤΠ	18/05/2016	3.800,00
17	ΤΠ	02/06/2016	2.500,00
18	ΤΠ	16/06/2016	1.050,00
19	ΤΠ	06/08/2016	10.650,00
20	ΤΠ – ΔΑ	12/10/2016	7.170,00
21	ΤΠ – ΔΑ	25/10/2016	2.800,00
22	ΤΠ – ΔΑ	15/11/2016	3.500,00
23	ΤΠ – ΔΑ	17/11/2016	3.900,00
24	ΤΠ – ΔΑ	13/12/2016	10.200,00
25	ΤΠ – ΔΑ	07/04/2017	5.120,00
ΣΥΝΟΛΟ			124.170,00

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Α/Α	ΑΡ. ΦΟΡ/ΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.	05/05/2017	9.600,00
2	Τ.Π.	16/05/2017	11.300,00
3	Τ.Π.	21/07/2017	10.330,00
4	Τ.Π.	23/09/2017	72.000,00
ΣΥΝΟΛΟ			103.230,00

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία της εταιρίας «..... Ο.Ε.» συνολικής καθαρής αξίας 119.050,00 ευρώ, που εκδόθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2016, καταχωρήθηκαν στο μητρώο παγίων της επιχείρησης της προσφεύγουσας και υπολογίστηκαν κατά το φορολογικό έτος 2017 αποσβέσεις επί της αξίας τους, ύψους 4.186,25 ευρώ, οι οποίες προστέθηκαν στις δαπάνες και αφαιρέθηκαν από τα δηλωθέντα εισοδήματα της χρήσης.

Επειδή το φορολογικό στοιχείο της εταιρίας «..... Ο.Ε.» συνολικής καθαρής αξίας 5.120,00 ευρώ, που εκδόθηκε εντός του φορολογικού έτους 2017, καταχωρήθηκε στις δαπάνες της χρήσης και αφαιρέθηκε από τα δηλωθέντα εισοδήματα φορολογικού έτους 2017.

Επειδή τα φορολογικά στοιχεία της εταιρίας «..... Ε.Π.Ε.» συνολικής καθαρής αξίας 103.230,00 ευρώ που εκδόθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2017 καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και συγκεκριμένα στη στήλη με τίτλο «Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός», τα συνολικά ποσά της οποίας δε λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσης ούτε διενεργήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2017 αποσβέσεις παγίων επί της αξίας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, οπότε δεν επηρεάστηκαν τα αποτελέσματα της

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ωστόσο, η αξία των εν λόγω παραστατικών καταχωρήθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου, μειώνοντας τον καταβλητέο φόρο.

Επειδή ειδικά για την εκδότρια μέρους των επίδικων φορολογικών στοιχείων εταιρία με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», για την οποία η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο διενεργηθείς έλεγχος σε βάρος της δεν απέδειξε με επάρκεια την αδυναμία παροχής των τιμολογούμενων υπηρεσιών ή πώλησης των τιμολογούμενων αγαθών, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το σχετικό απόσπασμα της από 10/10/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου ελληνικών λογιστικών προτύπων (ν.4308/2014) που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., διαπίστωσε τα κάτωθι:

« - από την επισκόπηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών των φορολογικών ετών 2016 & 2017 [...] δεν είχε τις απαιτούμενες αγορές για την πραγματοποίηση του όγκου πωλήσεων των ειδών που αναγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες – λήπτριες επιχειρήσεις. Επιπρόσθετα, η ελεγχόμενη δεν είχε πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή / και εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες,

- από την επεξεργασία των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων και την αντιπαραβολή των ειδών προς πώληση που αναγράφονται σε αυτά με τις αντίστοιχες αγορές της ελεγχόμενης [...] δεν αγόρασε από το εσωτερικό της χώρας, δεν εισήγαγε, δεν απέκτησε με ενδοκοινοτική απόκτηση, τα εμπορεύματα – ανταλλακτικά αναλώσιμα είδη που καταγράφονται στα τιμολόγια αυτά. Επιπλέον δε διέθετε ως αποθέματα τα παραπάνω είδη και κατά συνέπεια δεν είχε καμία δυνατότητα να εκτελέσει υπηρεσίες κάνοντας χρήση αυτών των ειδών, ή να τα πωλήσει σε άλλες επιχειρήσεις,

- [...] δεν απασχολούσε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. Δ/22.10.2020). Επιπρόσθετα, [...] δεν προσκόμισε μετά από σχετική πρόσκληση σχετικές συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα που να δικαιολογούν την εκτέλεση των υπηρεσιών που περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία,

- [...] φέρεται να έχει εκδόσει πλήθος φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, οι οποίες δε θα μπορούσαν να παρασχεθούν από αυτήν, καθώς δεν ταυτίζονται με καμία από τις δηλωθείσες δραστηριότητές της. Άλλωστε η ανωτέρω δε διέθετε την απαιτούμενη υποδομή τόσο σε μέσα όσο και σε προσωπικό προκειμένου να παράσχει τις εξειδικευμένες αυτές υπηρεσίες,

- όπως προκύπτει από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων σε προγενέστερο χρόνο και αφορούσε τα έτη 2012 – 2017, [...] δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, όπως προκύπτει από τα δεδομένα που διαβιβάζουν στην Α.Α.Δ.Ε. οι επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης,

- [...] δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017, παρότι κλήθηκε προς τούτο εγγράφως από την υπηρεσία. Δεν παρείχε επίσης καμία διευκρίνιση και κανένα άλλο μέσο απόδειξης του πραγματικού των υπό κρίση συναλλαγών, επιχειρώντας να δυσχεράνει τον έλεγχο και να παρεμποδίσει τις ελεγκτικές διασταυρώσεις,

- [...] δεν έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία δηλώσεις εισοδήματος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017. Επιπρόσθετα, υποβάλει για τα ανωτέρω έτη ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. με μηδενικές φορολογικές εκροές και εισροές (ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών των αντίστοιχων ετών προκύπτουν πωλήσεις και αγορές) και μεταφερόμενο το ίδιο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους

38.785,57 ευρώ από προηγούμενες χρήσεις. Είναι άλλωστε συνήθης η πρακτική των εκδοτών εικονικών φορολογικών στοιχείων να μην υποβάλλουν ή να υποβάλλουν ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος ή δηλώσεις Φ.Π.Α.

- [...] σε πολλές περιπτώσεις από κοινού με τις λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιλέγουν να αποτυπώσουν τις συναλλαγές τους σε φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) αξίας μικρότερης των πεντακοσίων ευρώ, προκειμένου να αποφύγουν την υποχρέωση εξόφλησής τους μέσω του τραπεζικού συστήματος. Άλλωστε η υποχρέωση εξόφλησης των συναλλαγών μεταξύ επαγγελματιών, μέσω τραπεζικού συστήματος η οποία εισάγεται με το άρθρο 20 του ν.3842/10 με στόχο τη διασταύρωση και τον έλεγχο των συναλλαγών, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του ν.4172/13, θεσπίστηκαν από το φορολογικό νομοθέτη προκειμένου να περιορίσει το φαινόμενο της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων,

- στις περιπτώσεις που οι λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσκομίζουν τραπεζικά έγγραφα ή επιταγές για την εξόφληση των εικονικών συναλλαγών, οι ελεγκτικές διαπιστώσεις οδηγούν στο συμπέρασμα ότι τα χρήματα αυτά, δεν παρέμειναν στην ελεγχόμενη επιχείρηση εκτός ελαχίστων εξαιρέσεων. Το γεγονός αυτό συνηγορεί στην απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών. Όσον αφορά στις ελάχιστες περιπτώσεις που κάποια ποσά παραμένουν στην ελεγχόμενη, αυτά αφορούν στην «αμοιβή» της για τη χορήγηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς αυτά δεν παρέχονται στους ενδιαφερόμενους λήπτες τους, χαριστικώς,

- από την επισκόπηση των κατασχεθέντων τιμολογίων – δελτίων αποστολής που αφορούν πώληση ειδών, σε πολλές περιπτώσεις δε διαπιστώνεται η αναγραφή του μεταφορικού μέσου με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές τους. Παρότι δε, δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η ελεγχόμενη επιχείρηση πρέπει να είναι σε θέση να επιδείξει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι το διακανονισμό της, τα οποία και δεν επέδειξε. Επιπρόσθετα, δεν παρέχονται επαρκείς πληροφορίες / αποδεικτικά στοιχεία από τις λήπτριες επιχειρήσεις ως προς τον τρόπο μεταφοράς των αγορασθέντων ειδών από την ελεγχόμενη. Συνεπώς δεν αποδεικνύεται ο τρόπος μεταφοράς των ειδών που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια,

- από τις λήπτριες επιχειρήσεις δεν παρασχεθήκαν επαρκείς εξηγήσεις και ικανά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι, πράγματι συναλλάχθηκαν με την ελεγχόμενη. Αντιθέτως, οι λήπτριες επιχειρήσεις προβάλλουν τον ισχυρισμό ότι οι συναλλαγές τους ήταν πραγματικές, υποβάλλοντας στην υπηρεσία πανομοιότυπες στο περιεχόμενο δηλώσεις,

- η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται επίσης, από την κατάταξη των κατασχεθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών κατά χρονολογική σειρά, και τη διαπίστωση ότι την ίδια ημέρα και για εργασίες σε διαφορετικές περιοχές της χώρας, εκδίδονται ταυτόχρονα περισσότερα του ενός φορολογικά στοιχεία.»

Επειδή στην ίδια ως άνω από 10/10/2023 έκθεση μερικού ελέγχου ελληνικών λογιστικών προτύπων (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης 10/10/2023 – αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις – παρατίθενται οι κατωτέρω διαπιστώσεις αναφορικά με τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την εκδότρια εταιρία «..... Ο.Ε.»:

«Τα τιμολόγια αφορούν:

- πώληση ανταλλακτικών αυτοκινήτων και εργασίες συνεργείου,
- είδη εξοπλισμού συνεργείου αυτοκινήτων,
- κατασκευαστικά υλικά και κατασκευαστικές – υδραυλικές εργασίες,

- άλλες εξειδικευμένες εργασίες που λαμβάνουν χώρα που λαμβάνουν χώρα σε πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και είδη εξοπλισμού που χρησιμοποιείται σε αυτά,
- οι ανωτέρω εργασίες δε θα μπορούσαν να εκτελεστούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση καθώς δεν ταυτίζονται με τις δηλωθείσες δραστηριότητες, όπως εμφανίζονται στο μητρώο του υποσυστήματος του taxis. Επιπλέον η ελεγχόμενη, όπως αναλύεται στο σχετικό κεφάλαιο, δεν απασχόλησε προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών αυτών [...]
- σε ό,τι αφορά τα πωληθέντα είδη που αναγράφονται στα σχετικά τιμολόγια έχει ήδη αναφερθεί εκτενώς η ανυπαρξία αγορών εμπορευμάτων [...]
- δεν προσκομίστηκε από τη λήπτρια και δε διαπιστώθηκε άλλωστε από το πληροφοριακό σύστημα της Α.Α.Δ.Ε., η ύπαρξη σχετικού εγγράφου – ιδιωτικού συμφωνητικού στο οποίο να θέτονται οι λεπτομέρειες της συμφωνίας των συμβαλλόμενων μερών,
- σε όλα τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δεν προσδιορίζεται ο τόπος εκτέλεσης των εργασιών, παρά δίδεται μια γενική και αόριστη περιγραφή [...] τα τιμολόγια πώλησης κρίνονται ελλιπή ως προς το περιεχόμενό τους [...] δεν αναγράφονται οι σειριακοί αριθμοί των ειδών που φέρεται να πώλησε η ελεγχόμενη,
- σε όλα τα τιμολόγια εκτός από το με αρ. /06-08-2016, αλλά και σε όλα τα δελτία αποστολής – τιμολόγια εκτός από το με αρ. /07-04-2017, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας ιδιοκτησίας της ελεγχόμενης. Ωστόσο, στο τιμολόγιο /10-10-2016 συμπεριλαμβάνονται είδη προς πώληση όπως γερανός 1,5 τόνων, πλυστικό μηχάνημα, μηχάνημα ζυγοστάθμισης, ξεμονταριστές, πάγκος, τα οποία θα ήταν αδύνατο να μεταφερθούν με ένα όχημα 1.686 κ.ε. και μικτού βάρους 1.860 κιλών,
- σύμφωνα με το υπ' αριθ. [...] έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης [...] Τμήμα Δ2 – προληπτικών ελέγχων [...] το δελτίο αποστολής – τιμολόγιο με αρ. /13-12-2016 φέρει περιγραφή «ανταλλακτικά για α) κεντρικός άξονας, β) ψυγείο κινητήρα, γ) δίσκος συμπλέκτη, δ) πλατό συμπλέκτη, ε) αντλία πετρελαίου, στ) ταμπούρα φρένων TEM. 4, ζ) υδραυλικό τιμόνι, η) σούστες μεταλλικές, TEM. 2», καθαρής αξίας 10.200,00€ «επί πιστώσει». Την ίδια μέρα αλλά και τις επόμενες, διαπιστώνεται από τα κατασχεθέντα στελέχη της λήπτριας επιχείρησης ότι το ως άνω βυτίο που είναι και το μοναδικό της επιχείρησης βρίσκεται στην και παραδίδει πετρέλαιο θέρμανσης σε διάφορους πελάτες. Είναι γνωστό άλλωστε ότι για να πραγματοποιηθούν οι εκτεταμένες εργασίες που αφορούν στις αντικαταστάσεις των περιγραφόμενων ανταλλακτικών απαιτείται πολυήμερη παραμονή του οχήματος στο χώρο του συνεργείου. Επιπλέον το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με αρ. /15-12-2016 φέρει περιγραφή «τοποθέτηση ανταλλακτικών και ενίσχυση σασί στο» καθαρής αξίας 2.000,00€ «επί πιστώσει». Την ίδια μέρα αλλά και τις προηγούμενες και τις επόμενες μέρες, διαπιστώνεται από τα κατασχεθέντα στελέχη της λήπτριας επιχείρησης ότι το ως άνω βυτίο που είναι και το μοναδικό της επιχείρησης βρίσκεται στην και παραδίδει πετρέλαιο θέρμανσης σε διάφορους πελάτες (επισυνάπτεται φωτοαντίγραφο Σ.Δ.Α. από αρ. 143-148),
- σε ό,τι αφορά τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων, η ελεγχόμενη εταιρία, αν και κλήθηκε με την με αρ. /09-05-2022 έγγραφη πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει τον τρόπο εξόφλησης των υποτιθέμενων συναλλαγών, βάσει των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε. Άλλωστε έπειτα από έλεγχο στο φυσικό αρχείο της λήπτριας επιχείρησης, σύμφωνα με το προαναφερθέν έγγραφο [...] δε βρέθηκαν εξοφλητικές αποδείξεις ούτε τραπεζικά παραστατικά ώστε να αποδεικνύεται η εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν

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

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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...».

Επειδή, στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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 τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«[...] 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 εν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.[...]».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του παρόντος ελέγχου υπήρξε η λήψη από την προσφεύγουσα (24) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρίας με επωνυμία Ο.Ε. και Α.Φ.Μ.: συνολικής καθαρής αξίας 119.050,00 € για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους κατά το φορολογικό έτος 2016, ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της εταιρίας με επωνυμία Ο.Ε. και Α.Φ.Μ.: καθαρής αξίας 5.120,00 € για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της κατά το φορολογικό έτος 2017 και τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 103.230,00 ευρώ, από την εταιρία με την επωνυμία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή, από τις εκθέσεις μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες εταιρίες Ο.Ε. και ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες και επομένως δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για την προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία είχε το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι εν λόγω συναλλαγές ήταν πραγματικές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στις με ημερομηνία θεώρησης 21/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και στις από 03/11/2022 και 10/10/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου ελληνικών λογιστικών προτύπων (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. με ελεγχόμενες εταιρίες τις εκδότριες εικονικών στοιχείων

..... Ε.Π.Ε., τα πορίσματα των οποίων υιοθετήθηκαν ανεπιφύλακτα από τον υπό κρίση έλεγχο, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι ο τρίτος και τέταρτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία 25/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση / απαίτηση με βάση την παρούσα απόφαση:

A) υπ' αριθ. /21-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017

Φόρος εισοδήματος: 2.269,79
Πρόστιμο άρθρου 58^Α: 1.134,90
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης: 434,82
Σύνολο για καταβολή: 3.839,51 ευρώ

B) υπ' αριθ. /21-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017

Μείωση πιστωτικού υπολοίπου: 26.004,00 ευρώ

Γ) υπ' αριθ. /21-12-2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ. 58^Α, φορολογικού έτους 2017

ποσό για καταβολή: 300,00 ευρώ

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.