



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/10/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 370

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης:

2880

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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **13-6-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		15-5-2024	Εισόδημα	2016	254.953,50€

2		15-5-2024	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016	206.941,50€
---	-------	-----------	--------	------------------	-------------

του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 15/5/2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13-6-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / 15-5-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 169.969,00€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 84.984,50€.

Με την με αριθ. / 15-5-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 137.961,00€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 68.980,50€.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι οι «.....», τηρώντας υποχρεωτικά Γ' κατηγορίας - διπλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αρχικά, από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ είχε εκδοθεί η με αριθ. / 11-11-22 εντολή μερικού ελέγχου, προς διενέργεια ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ, Λοιπών Φόρων - Τελών Εισφορών, Έλεγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, φορολογικών ετών 2015 και 2016, αντίστοιχα, συνεπεία των με αριθ. πρωτ. / 27-07-2022 και / 27-07-2022 εγγράφων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, με τα οποία διαβιβάστηκαν στον έλεγχο η από 30/06/2022 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Αρ. εγγρ.:) καθώς και η από 30-6-2022 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (ΦΠΑ) (Αρ. εγγρ.:), που αφορούν την λήψη είκοσι πέντε (25) εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων, φορολογικού έτους 2016, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 586.100,00€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 137.961,00€, από την εκδότρια οντότητα «..... Α.Ε.», με κύρια δραστηριότητα «.....», έδρα επί της οδού ΤΚ στην και ΑΦΜ

Τα ως άνω Πληροφοριακά Δελτία συντάχθηκαν συνεπεία της από 30-6-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π. με ID υπόθεσης (ID αναφοράς), στα πλαίσια της με αριθ. / 26-11-2021 εντολής ελέγχου, που εκδόθηκε από την προαναφερόμενη Υπηρεσία. Με την προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ γνωστοποιήθηκε ότι η οντότητα «.....», κατά τα φορολογικά έτη 2016-2018, είχε προβεί σε Έκδοση Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, ιδιαίτερας μεγάλης αξίας. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από αυτή, ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....»

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ συνέταξε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά (με ημερομηνία ανάγνωσης 21/11/2022) το με αριθ. / 21-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) μαζί με τις με αριθ. / 21-11-2022 & / 21-11-2022 Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος & ΦΠΑ, αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2016. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. / 12-12-2022 Υπόμνημα.

Ο έλεγχος εμμένοντας στην αρχική του κρίση προέβη στην έκδοση των με αριθ. / 23-12-2022 προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των από 23-12-2022 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Έπειτα, η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ. / 23-1-2023 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. / 22-5-2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, βάσει της οποίας έγινε δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω τυπικής πλημμέλειας, καθότι ο έλεγχος έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές με την εκδότρια οντότητα «.....» ως εικονικές στο σύνολό τους με μοναδικό τεκμήριο τις διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ επί της συναλλακτικής ανυπαρξίας της ανωτέρω εκδότριας οντότητας, χωρίς ωστόσο να λάβει υπόψη τα στοιχεία, που έθεσε η προσφεύγουσα λήπτρια εταιρεία τόσο στον έλεγχο όσο και στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να διαπιστώσει εάν όντως πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή καθώς και εάν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Με την ανωτέρω Απόφαση της Υπηρεσίας μας διατάχθηκε όπως ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προβεί σε επανάληψη διαδικασίας.

Εν συνεχεία, ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σε συμμόρφωση με την ανωτέρω Απόφαση της Υπηρεσίας μας, προέβη στην έκδοση της με αριθ. / 26-1-2024 εντολής ελέγχου η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ΚΦΔ, στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 23/2/2024 με την με αριθ. Πρωτ. ΕΞ/2024 Γνωστοποίηση, γνωστοποιώντας της παράλληλα την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού. Επιπλέον, στις 23/2/2024, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών για την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων και λοιπών στοιχείων, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016, στο οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε, στις 12/3/2024, προσκομίζοντας τα ως άνω αιτηθέντα.

Κατόπιν διενέργειας των σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ συνέταξε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά (με ημερομηνία ανάγνωσης 19/4/2024) το με αριθ. / 19-4-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) μαζί με τις αντίστοιχες Πράξεις

Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος & ΦΠΑ, αντίστοιχα, φορολογικού έτους 2016. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./ 10-5-2024 Υπόμνημα.

Ο έλεγχος εμμένοντας στην αρχική του κρίση προέβη στην έκδοση των με αριθ./ 15-5-2024 προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των με ημερομηνία θεώρησης 15-5-2024 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη η κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.
2. Η προσφεύγουσα εταιρεία ήτο καλόπιστη λήπτρια.
3. Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν νομότυπα και οι συναλλαγές ήταν καθόλα πραγματικές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. [...]

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

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

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου 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).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, 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) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

[...]

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) ...

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας.

...

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

...

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.».

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

§1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

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,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» 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 εταιρεία, 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. 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδεύμα-τία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό...».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύμα-τία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι

δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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 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, όπως έχει κριθεί από το ΣΤΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του παρόντος ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αποτέλεσαν τα με αριθ. πρωτ./27-07-2022 και/27-07-2022 έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, με τα οποία διαβιβάστηκαν στον έλεγχο:

Α) Η από 30/06/2022 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Αρ. εγγρ.:), καθώς και

Β) η από 30-6-2022 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (ΦΠΑ) (Αρ. εγγρ.:),

που αφορούν την λήψη είκοσι πέντε (25) εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων, φορολογικού έτους 2016, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 586.100,00€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 137.961,00€, από την εκδότρια οντότητα «.....», με κύρια δραστηριότητα «.....», έδρα επί της οδού, ΤΚ στην και ΑΦΜ

Επειδή, τα ως άνω Πληροφοριακά Δελτία συντάχθηκαν συνεπεία της από 30-6-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ε.Λ.Π. με ΙΔ υπόθεσης, στα πλαίσια της με αριθ./ 26-11-2021 εντολής ελέγχου, που εκδόθηκε από την προαναφερόμενη Υπηρεσία. Με τα ως άνω δελτία γνωστοποιήθηκε στον έλεγχο ότι η οντότητα «.....», κατά τα φορολογικά έτη 2016-2018, είχε προβεί σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, ιδιαιτέρως μεγάλης αξίας. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από αυτή, είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε σε επανάληψη διαδικασίας συνεπεία της με αριθ./ 22-5-2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, βάσει της οποίας ακυρώθηκε ο αρχικός έλεγχος, λόγω τυπικής πλημμέλειας, καθότι οι επίμαχες συναλλαγές με την εκδότρια οντότητα «.....» κρίθηκαν ως εικονικές στο σύνολό τους με μοναδικό τεκμήριο τις

διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της συναλλακτικής ανυπαρξίας της ανωτέρω εκδότριας οντότητας, χωρίς ωστόσο να λάβει υπόψη τα στοιχεία, που έθεσε η προσφεύγουσα λήπτρια εταιρεία τόσο στον έλεγχο όσο και στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να διαπιστώσει εάν όντως πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή καθώς και εάν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας «ΜΙΣΘΩΤΗΣ» και της εκδότριας οντότητας οντότητα «.....» με ΑΦΜ «ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ» συνήφθηκαν:

1) το από 1/1/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό εκμίσθωσης των με αριθ. κυκλοφορίας φορτηγών οχημάτων

και

2) το από 1/10/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό εκμίσθωσης των με αριθ. κυκλοφορίας φορτηγών οχημάτων καθώς και των εκσκαφών με αριθ.

του φορτωτή με αριθ. και του οδοστρωτήρα με αριθ.

προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να χρησιμοποιήσει οχήματα ιδιοκτησίας της ανωτέρω εκδότριας οντότητας με σκοπό την εκτέλεση έργου, καθώς και όπου υφίσταται ανάγκη μίσθωσης για λογαριασμό του μισθωτή.

Επειδή, στα πλαίσια εκτέλεσης των ως άνω ιδιωτικών συμφωνητικών εκμίσθωσης οχημάτων από την οντότητα «.....» με ΑΦΜ προς την προσφεύγουσα εταιρεία, εκδόθηκαν τα κάτωθι είκοσι πέντε (25) επίμαχα φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 586.100,00€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 137.961,00€, ήτοι:

A/A	A/A TIM	ΗΜ/ΜΙΑ	ΣΕΙΡΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ ΠΟΣΟ
1	T.Π.Υ. No	11/1/2016	A'	.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (1.200 ώρες X 30,00€)	36.000,00	8.280,00	44.280,00
2	T.Π.Υ. No	29/1/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (1.242 ώρες X 30,00€)	37.260,00	8.569,80	45.829,80
3	T.Π.Υ. No	20/1/2016	A'	.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (1.300 ώρες X 30,00€)	39.000,00	8.970,00	47.970,00
4	T.Π.Υ. No	10/2/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (900 ώρες X 30,00€)	27.000,00	6.210,00	33.210,00

5	T.Π.Υ. No	18/2/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (950 ώρες X 30,00€)	28.500,00	6.555,00	35.055,00
6	T.Π.Υ. No ...	29/2/2016	A'	.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (818 ώρες X 30,00€)	24.540,00	5.644,20	30.184,20
7	T.Π.Υ. No ...	23/5/2016	Γ'	.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (520 ώρες X 30,00€)	15.600,00	3.588,00	19.188,00
8	T.Π.Υ. No	25/5/2016	Γ'	.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (530 ώρες X 30,00€)	15.900,00	3.657,00	19.557,00
9	T.Π.Υ. No ...	26/5/2016	Γ'	.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (510 ώρες X 30,00€)	15.300,00	3.519,00	18.819,00
10	T.Π.Υ. No...	30/5/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (490 ώρες X 30,00€)	14.700,00	3.381,00	18.081,00
11	T.Π.Υ. No ...	31/5/2016	Γ'	.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (550 ώρες X 30,00€)	16.500,00	3.795,00	20.295,00
12	T.Π.Υ. No	1/7/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (610 ώρες X 30,00€)	18.300,00	4.392,00	22.692,00
13	T.Π.Υ. No	11/07/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (570 ώρες X 30,00€)	17.100,00	4.104,00	21.204,00

14	T.Π.Y. No	18/07/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (600 ώρες X 30,00€)	18.000,00	4.320,00	22.320,00
15	T.Π.Y. No	28/7/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (580 ώρες X 30,00€)	17.400,00	4.176,00	21.576,00
16	T.Π.Y. No	31/7/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (540 ώρες X 30,00€)	16.200,00	3.888,00	20.088,00
17	T.Π.Y. No	6/9/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (610 ώρες X 30,00€)	18.300,00	4.392,00	22.692,00
18	T.Π.Y. No	12/9/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (570 ώρες X 30,00€)	17.100,00	4.104,00	21.204,00
19	T.Π.Y. No	16/9/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (600 ώρες X 30,00€)	18.000,00	4.320,00	22.320,00
20	.....	19/9/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/01/2016 (580 ώρες X 30,00€)	17.400,00	4.176,00	21.576,00
21	T.Π.Y. No	14/10/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/10/2016	25.000,00	6.000,00	31.000,00
22	T.Π.Y. No	14/10/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/10/2016	17.500,00	4.200,00	21.700,00
	T.Π.Y. No	31/10/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης	25.000,00	6.000,00	31.000,00

23						φορτηγών της 01/10/2016			
24	T.Π.Υ. No	31/10/2016		.....	.....	Αμοιβή βάσει Ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης φορτηγών της 01/10/2016	17.500,00	4.200,00	21.700,00
25	T.Π.Υ. No	3/12/2016	A'	.....	.....	Εσωτερικές μετακινήσεις μπαζών στο έργο γραμματικού	73.000,00	17.520,00	90.520,00
ΣΥΝΟΛΟ							586.100,00	137.961,00	724.061,00

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, όσο και με την με αριθ. πρωτ. / 23-1-2023 προγενέστερη ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των ανωτέρω επίμαχων φορολογικών στοιχείων διενεργήθηκε μέσω της έκδοσης τραπεζικών επιταγών, ως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στις σελ. 16-20 της με αριθ. / 22-5-2023 Απόφασης της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σε συμμόρφωση με την με αριθ. / 22-5-2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με τα όσα παρατίθενται στις με ημερομηνία θεώρησης 15/5/2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, με τα με αριθ. πρωτ. / 13-03-2024, / 13-03-2024 και / 13-03-2024 έγγραφα προς την, την και την ΤΡΑΠΕΖΑ, αντίστοιχα, αιτήθηκε την αποστολή αντιγράφου της δεύτερης όψης των αντίστοιχων επιταγών των ανωτέρω τραπεζικών ιδρυμάτων, προκειμένου να διαπιστωθεί η πληρωμή των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ώστε να προκύπτει το πρόσωπο που εισέπραξε το ποσό έκαστης επιταγής. Επιπλέον, ο έλεγχος αιτήθηκε να λάβει γνώση σχετικά με το εάν το εισπραχθέν ποσό κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό με αναφορά στο όνομα του/των δικαιούχου/ων ή αν αυτό εισπράχθηκε σε μετρητά.

Επειδή, η ανταποκρινόμενη στο αίτημα του ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ απέστειλε με το με αριθ. πρωτ. / 27-3-2024 έγγραφο τα εξής:

A / A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ (1η οπισθογράφηση)	(2η Οπισθογράφηση)	(3η οπισθογράφηση – Ο εισπράξας την επιταγή)
.				18/2/2016	3.125,00	.....	.....	.....

Επειδή, η ανταποκρινόμενη στο αίτημα του ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ απέστειλε με το με αριθ. πρωτ. Π / 15-4-2024 έγγραφο τα εξής:

A / A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ (1η οπισθογράφηση)	(2η Οπισθογράφηση)	(3η οπισθογράφηση – Ο εισπράξας την επιταγή)
1				18/2/2016	6.214,82	.....	.....	0
2				29/3/2016	17.945,04	.....	.....	.....
3				24/6/2016	25.695,49	.....	.....	.....

--	--	--	--	--	--	--	--	--

Επειδή, σύμφωνα την από 20/6/2024 Έκθεση Απιολογημένων Απόψεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η ΤΡΑΠΕΖΑ ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. / 13-3-2024 έγγραφο αίτημα του ελέγχου κατόπιν έκδοσης των με ημερομηνία θεώρησης 15-5-2024 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:

«Η τράπεζα με το υπ' αριθ. πρωτ. 18-06-2024 έγγραφό της μας αναφέρει τα παρακάτω:

Σε απάντηση του ως άνω Εγγράφου σας, αναφορικά με 68 επιταγές της Τράπεζάς μας εις διαταγήν του ερευνώμενου από την υπηρεσία σας νομικού προσώπου, κατόπιν αναζήτησης που διενεργήσαμε στα αρχεία που βρίσκονται στη διάθεσή μας, επισυνάπτουμε αντίγραφα αυτών και σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

Επισυνάπτουμε αντίγραφα και των δύο όψεων των ζητηθέντων επιταγών.

- Σχετικά με τις εξοφλήσεις επιταγών με ανάληψη μετρητών σας διαβιβάζουμε αντίγραφα αυτών, θέτοντας υπόψη σας ότι τα αναγραφόμενα στα σώματα των εν λόγω επιταγών στοιχεία των τελευταίων κομιστών τους, είναι και τα μόνα που τηρεί - σε αυτές τις περιπτώσεις - η Τράπεζα στο αρχείο της.
- Σχετικά με τις εξοφλήσεις επιταγών σε πίστωση λογαριασμού, επισυνάπτουμε και συνοδευτικό παραστατικό κατάθεσης με τα στοιχεία του δικαιούχου.
- Στις περιπτώσεις όπου τα σώματα των επιταγών δεν ευρίσκονται στα αρχεία μας αλλά σε αρχείο άλλης Τράπεζας, η οποία παρουσίασε την επιταγή προς είσπραξη ηλεκτρονικά (DIAS), σας επισυνάπτουμε τα στοιχεία της αγοράστριας Τράπεζας ώστε να αναζητήσετε το σώμα της επιταγής.
- Η επιταγή με α/α 2 δεν εντοπίστηκε στα αρχεία μας σύμφωνα με τα δοθέντα εκ μέρους σας στοιχεία και ως εκ τούτου δεν επισυνάπτεται.
- Η επιταγή με α/α 36 είναι όμοια με την α/α 40 του εγγράφου σας και επισυνάπτεται μία φορά.
- Οι επιταγές με α/α 46-49 είναι όμοιες με τις α/α 42-45 και επισυνάπτονται μία φορά.
- Στις περιπτώσεις που τα σώματα των επιταγών αφορούν μέρος πολλαπλής κατάθεσης επιταγών στο λογαριασμό του κομιστή, επισυνάπτουμε όλα τα σώματα των επιταγών».

Αναλυτικά τα ζητηθέντα στοιχεία έχουν ως ακολούθως:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ (1η οπισθογ ράφηση)	(2η Οπισθογ ράφηση)	(3η οπισθογ ράφηση)	(4η οπισθογ ράφηση)
1				29/2/2016	6.245,00	.....	.....		
2				20/5/2016	4.000,00	.....	ΔΕΝ ΕΝΤΟΠΙΣ ΤΗΚΕ ΣΤΑ ΑΡΧΕΙΑ ΤΗΣ ΤΡΑΠΕΖ ΑΣ		

3	.....	.....	..... ...	11/3/2016	1.376,00	..... ...	..... ...		
4	.....	.....	..... ...	11/3/2016	611,52	..... ...	..... ...		
5	.....	.....	..... ...	11/3/2016	500,00	..... ...	..... ...		
6	.....	.....	..... ...	11/3/2016	705,67	..... ...	..... ...		
7	.....	.....	..... ...	16/3/2016	8.000,00	..... ...	..... ...		
8	.....	.....	..... ...	16/3/2016	7.000,00	..... ...	..... ...		
9	.....	.....	..... ...	13/5/2016	10.000,00	..... ...	..... ...	..... ...	
10	.....	.....	..... ...	28/4/2016	1.000,00	..... ...	..... ...		
11	.....	.....	..... ...	25/4/2016	500,00	..... ...	..... ...		
12	.....	.....	..... ...	22/4/2016	10.000,00	..... ...	..... ...		

13	..... ...	.....	.....	25/4/2016	1.000,00	..... ...	..... ...		
14	..... ...	.....	.....	13/5/2016	10.000,00	..... ...	..... ...		
15	..... ...	.....	..... ...	13/5/2016	10.000,00	..... ...	..... ...	..... ...	
16	..... ...	.....	..... ...	14/6/2016	1.400,00	..... ...	..... ...	..... ...	
17	..... ...	.....	..... ...	14/6/2016	4.000,00	..... ...	..... ...		
18	..... ...	.....	..... ...	14/6/2016	10.000,00	..... ...	..... ...		
19	..... ...	.....	..... ...	14/6/2016	10.000,00	..... ...	..... ...	..... ...	

	..... ...	.....	..... ...	21/6/2016	10.000,00	..... ...	..... ...	..... ...	
20									
21	..... ...	.....	..... ...	21/6/2016	10.000,00	..... ...	..... ...	..... ...	
22	..... ...	.....	.....	8/7/2016	500,00	..... ...	..... ...		
23	..... ...	.....	.....	8/7/2016	8.000,00	..... ....	..... ...		
24	..... ...	.....	.....	8/7/2016	8.000,00	..... ...	..... ..... ..... .....		
25	.....	.....	.....	25/7/2016	10.000,00	.....	..... ..... ...	.....	..... ...
26	.....	.....	..... ..	19/7/2016	10.000,00	..... ..	..... ..		

27	.....	.....	..... ..	19/7/2016	9.600,00	..... ..	..... ..	..... ..	..... ..
28	.....	.....	..... ..	19/7/2016	6.000,00	..... ..	..... ..		
29	.....	.....	..... ..	19/7/2016	500,00	..... ..	..... ..		
30	.....	.....	.....	19/7/2016	4.400,00	.....	..... ...		
31	.....	.....	.....	31/8/2016	15.000,00	.....	..... ..... ..... ..		
32	.....	.....	.....	31/8/2016	15.000,00	.....	..... ...		
33	.....	.....	.....	1/9/2016	7.000,00	.....	..... .		

	.....	.....	..... ..	12/9/2016	15.000,00	..... ..	..... ..		
34									
35	.....	.....	..... ..	12/9/2016	15.000,00	..... ..	..... ..		
	.....	.....	..... ..	27/9/2016	5.000,00	..... ..	..... ..	..... ..	..... ..... .....
36									
37	.....	.....	..... ..	27/9/2016	10.000,00	..... ..	..... ..	..... ..	

	.....	.....	..... ..	27/9/2016	5.000,00	..... ..	..... ..	..... ..	
38									
39	.....	.....	..... ..	27/9/2016	5.000,00	..... ..	..... ..		
40	.....	.....	..... ..	27/9/2016	5.000,00	..... ..	..... ..		
41	.....	.....	..... ..	6/10/2016	10.000,00	..... ..	..... ..		
42	.....	.....	..... ..	6/10/2016	10.000,00	..... ..	..... ..		
43	.....	.....	..... ..	6/10/2016	8.500,00	..... ..	..... ..	..... ..	..... ..

	.....	.....	..... ..	6/10/2016	10.000,00	..... ..	..... ..		
44									
45	.....	.....	..... ..	21/12/2016	10.000,00	..... ..	..... ..		
	.....	.....	..... ..	21/12/2016	5.000,00	..... ..	..... ..		
46									
47	.....	.....	..... ..	30/12/2016	10.000,00	..... ..	..... ..	..... ..	
	.....	.....	..... ..	17/1/2017	10.000,00	..... ..	..... ..		
48									
49	.....	.....	..... ..	17/1/2017	10.000,00	..... ..	..... ..		
	.....	.....	..... ..	19/1/2017	10.000,00	..... ..	..... ..	..... ..	
50									

51	.....	.....	..... ..	25/1/2017	6.500,00	..... ..	..... ..	..... ..	
	.....	.....	..... ..	27/1/2017	8.760,00	..... ..	..... ..		
52									
53	.....	.....	..... ..	9/2/2017	1.000,00	..... ..	..... ..		
	.....	.....	..... ..	9/2/2017	5.000,00	..... ..	..... ..		
54									
55	.....	.....	..... ..	31/3/2017	10.400,00	..... ..	..... ..	..... .....	
	.....	.....	..... ..	31/3/2017	10.400,00	..... ..	..... ..		
56									
57	.....	.....	..... ..	6/4/2017	10.400,00	..... ..	..... ..		
	.....	.....	..... ..	8/5/2017	8.068,46	..... ..	..... ..		
58									

59	.....	.....	..... ..	8/5/2017	7.085,00	..... ..	..... ..		
60	.....	.....	..... ..	19/5/2017	7.085,00	..... ..	..... ..		
61	.....	.....	..... ..	19/5/2017	7.085,00	..... ..	..... ..		
62	.....	.....	..... ..	4/5/2018	35.435,00	..... ..	..... ..		
63	.....	.....	..... ..	17/5/2018	35.425,00	..... ..	..... ..		
ΣΥΝΟΛΟ		400.143,46							

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη μας επιχείρηση «.....», εξέδωσε επιταγές τις οποίες οπισθογράφησε προκειμένου να εισπραχθούν από την εταιρεία «.....», ως κάτωθι:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ (1η οπισθογράφιση)	(2η Οπισθογράφιση)
31				31/8/2016	15.000,00	.....	.....
32				31/8/2016	15.000,00	.....	.....
34				12/9/2016	15.000,00	.....	.....
35				12/9/2016	15.000,00	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ					60.000,00		

[...].

Επειδή, συνεπεία των όσων προαναφέρθηκαν, διαπιστώνεται ότι στις πλείστες των περιπτώσεων οι επιταγές δεν οπισθογραφούνται στην οντότητα «.....» με **ΑΦΜ** και τα πρόσωπα που προέβαιναν σε ανάληψη του χρηματικού ποσού έκαστης επιταγής δεν σχετίζονταν με την συγκεκριμένη εκδότρια οντότητα.

Επιπλέον, η οντότητα «.....» με **ΑΦΜ** φέρεται πως εισέπραξε συνολικό ποσό 60.000,00€ εκ του συνόλου των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα εταιρεία επιταγών, συνολικού ποσού 453.123,81€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ως αυτές παρατίθενται στις με ημερομηνία θεώρησης **15/5/2024** οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρεται ότι:

«[...]

Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε μέσω του πληροφοριακού συστήματος **ELENXIS** για την επαλήθευση των στοιχείων των ανωτέρω εταιρειών που σχετίζονται με την είσπραξη των παραπάνω επιταγών διαπιστώθηκαν τα εξής:

Α) Για την εταιρεία – ΜΗ ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΜΕΝΟ ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ,, ΑΘΗΝΑ, ΑΦΜ:, διενεργείται από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έλεγχος ως λήπτριας εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Β) Για την εταιρεία, ΑΘΗΝΑ, ΑΦΜ: διενεργείται από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έλεγχος ως λήπτριας εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Γ) Για την εταιρεία, ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ, ΑΦΜ:, διενεργείται από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έλεγχος ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

[...].

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ως αυτές παρατίθενται στις με ημερομηνία θεώρησης **15/5/2024** οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, τα οχήματα (ΦΔΧ), που αναφέρονται στα από 1/1/2016 & 1/10/2016 Ιδιωτικά Συμφωνητικά Μίσθωσης με εκμισθώτρια την εταιρεία «» και μισθώτρια την προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανήκουν στην εκμισθώτρια εταιρεία.

Επειδή, στα πλαίσια της διενέργειας του ελέγχου αναζητήθηκαν και βρέθηκαν οι ιδιοκτήτες των ανωτέρω ΦΔΧ, οι οποίοι στο σύνολό τους είναι είκοσι επτά (27), στους οποίους απεστάλησαν αιτήματα παροχής πληροφοριών, βάσει των οποίων ο έλεγχος αιτήθηκε να του γνωστοποιήσουν:

1) εάν είχαν δώσει την συγκατάθεση τους προκειμένου να εκμισθωθεί από την εταιρεία «.....» στην εταιρεία «.....» το παραπάνω ΦΔΧ ιδιοκτησία τους.

2) εάν είχαν επαγγελματική συνεργασία με την εταιρεία «.....» ή την εταιρεία «.....» ή εάν είχαν οποιαδήποτε συμμετοχή σε έργα που αναλάμβανε η εταιρεία «.....» κατά την χρονική περίοδο 01/01-31/12/2016 σε άλλες τοποθεσίες.

3) εάν διαθέτουν ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης των ως άνω Φ.Δ.Χ. με την εταιρεία «.....».

4) ποιες υπηρεσίες μεταφορές διενήργησε το Φ.Δ.Χ. ιδιοκτησίας τους κατά την φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2016.

Επειδή, εκ των είκοσι επτά (27) ιδιοκτητών μόνο οκτώ (8) ανταποκρίθηκαν, από τους οποίους οι επτά (7) δηλώνουν ότι ουδεμία σχέση έφεραν με την οντότητα «.....» με ΑΦΜ, ενώ ένας (1) ιδιοκτήτης αναφέρει ότι:

« [...]

1) Είχα εκμισθώσει το ΦΔΧ φορτηγό μου με αριθμό κυκλοφορίας στην εταιρεία για το διάστημα 4/1/2016 έως 31/12/2016 με μηνιαίο μίσθωμα 300 € πλέον ΦΠΑ 23%. Για την εν λόγω εκμίσθωση εκδόθηκαν από εμένα τα σχετικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών με α-ριθμούς /1-1-2016, /1-2-2016, /1-3-2016, ... /1-10-2016 και /1-11-2016. Για την εν λόγω εκμίσθωση συντάχθηκε και υπογράφηκε από εμένα και την εταιρεία σχετική σύμβασή μίσθωσης φορτηγού ΔΧ, στην οποία αναφέρεται, ότι η εταιρεία έχει υποχρέωση υποβολής κατάστασης συμφωνητικών.

2) Ποτέ δεν έδωσα την συγκατάθεσή μου (γραπτή ή προφορική), για να εκμισθωθεί το φορτηγό μου στην εταιρία «.....». Άλλωστε δεν προβλέπεται τέτοιος όρος στο ιδιωτικό συμφωνητικό που υπογράψαμε.

3) Η μόνη επαγγελματική συνεργασία ήταν με την εταιρία «.....» και δεν είχα καμία συμμετοχή ή συνεργασία με τις άλλες εταιρίες οι οποίες αναφέρονται στον εν λόγω έγγραφο. Επίσης δεν είχα καμία συμμετοχή και καμία συνεργασία με καμία εταιρία στην κατασκευή του έργου «.....». Ουδέποτε συμμετείχα στον εν λόγω έργο ή σε οποιοδήποτε άλλο Δημόσιο Έργο. Ποτέ ως επιχείρηση δεν έχω λάβει μέρος σε διαγωνισμούς Δημοσίων Έργων και ουδέποτε έχω λάβει Δημόσιο Έργο προς εκτέλεση.

4) Σχετικά με τις μεταφορές που διενεργήθηκαν με το φορτηγό μου για το διάστημα 1/1/2016 έως 31/1/2016, σας γνωρίζω ότι το αντικείμενο των σχετικών μεταφορών ήταν μεταφορά αδρανών υλικών (χώματα, πέτρες) από το λατομείο του προς το λιμάνι του και αφορούσε την επέκταση του λιμανιού της Για τον λόγο αυτόν άλλωστε εκμίσθωσε η εταιρία «.....» το όχημά μου.

Συνοψίζοντας, η συνεργασία μου ήταν αποκλειστικά με την «.....» και αφορούσε την εκμίσθωση του φορτηγού για τις εργασίες που αναφέρονται στο (4). Αυτές τις εργασίες είχα ενημερωθεί, ότι θα εκτελούσε η «.....».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές, τον εξοπλισμό και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Επειδή, η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ.

Επειδή, από τα ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τη λήψη/έκδοση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία:

α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής της δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. έτους 2016.

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2016.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 15-5-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ., επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. / 16-4-2024 οριστικές πράξεις

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **13-6-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		15-5-2024	Εισόδημα	2016
2		15-5-2024	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2016

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης .../ 15-5-2024) Φορ. Έτους 2016

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

Διαφορά φόρου	169.969,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	84.984,50€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	254.953,50€

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης .../ 15-5-2024) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2016

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	137.961,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	68.980,50€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	206.941,50€

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

Ακριβές Αντίγραφο
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.