



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1193

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία, η οποία εδρεύει στην και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των:

α) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

β) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την με αριθμό πρωτ.έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ.ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 122.252,02 € πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 61.126,01 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **183.378,03 €**.

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 100.072,80 €, πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν.5104/2024 ποσού 50.036,40 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **150.109,20 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις απόθεωρηθείσες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Πατρών, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2018.

Αιτία της έκδοσης της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσαν τα κάτωθι:

α) Η απόΈκθεση Ελέγχου - εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 της ίδιας υπηρεσίας, αναφορικά με τον εκδότη εικονικών τιμολογίων Σύμφωνα με αυτή, η προσφεύγουσα είναι λήπτρια, στη χρήση 2018, εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 100.720,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 24%, ήτοι 24.172,80 €.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είχαν ζητηθεί από την προσφεύγουσα εταιρία με την αριθμ.πρόσκληση του άρθρου 14 του τότε Ν. 4174/2013. Προσκομίσθηκαν στην ελεγκτική αρχή την και κατασχέθηκαν σύμφωνα με την αριθμόέκθεση κατάσχεσης.

β) Η απόΈκθεση Ελέγχου - εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 της ίδιας υπηρεσίας, αναφορικά με τον εκδότη εικονικών τιμολογίων Σύμφωνα με αυτή, η προσφεύγουσα είναι λήπτρια, στη χρήση 2018, ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 16.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α 24%, ήτοι 3.846,00 €.

Το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο είχε ζητηθεί από την προσφεύγουσα εταιρία με την αριθμ.πρόσκληση του άρθρου 14 του τότε Ν. 4174/2013. Προσκομίσθηκε στην ελεγκτική αρχή, όπου και κατασχέθηκε σύμφωνα με την αριθμ.έκθεση κατάσχεσης.

γ) Η απόΈκθεση Ελέγχου - εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, αναφορικά με την εκδότρια εικονικών τιμολογίων Σύμφωνα με αυτή, η προσφεύγουσα είναι λήπτρια, στη χρήση 2018, εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 197.350,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 24%, ήτοι 47.364,00 €.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία προσκομίστηκαν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, όπου και κατασχέθηκαν σύμφωνα με την αριθμ.έκθεση κατάσχεσης.

δ) Η απόΈκθεση Ελέγχου - εφαρμογής Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, αναφορικά με την εκδότρια εικονικών τιμολογίων, οντότητα Σύμφωνα με αυτή, η προσφεύγουσα είναι λήπτρια, στη χρήση 2018, οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 102.900,00 €, πλέον Φ. Π.Α. 24%, ήτοι 24.696,00 €.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πατρών κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις, το με αριθμό πρωτ.Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.5104/2024, την με αριθμόΓνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού και την με αριθμόεντολή ελέγχου.

Από τις βάσεις δεδομένων της φορολογικής αρχής, για το φορολογικό έτος 2018, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε:

α) Την με αριθμΔήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων. Σύμφωνα με αυτήν δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα 1.617.449,59 €, και κέρδη χρήσης 4.588,69 €, τα οποία μετά την αφαίρεση ποσού 16.408,22 € ζημιών προηγούμενων χρήσεων διαμορφώνουν τελική ζημία 11.819,53 €.

β) Περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για όλες τις φορολογικές περιόδους της χρήσης.

γ) Συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών και προμηθευτών, από τις οποίες μεταξύ των άλλων προμηθευτών δηλώνονται συναλλαγές :

γ-1. Με τογια τη λήψη εννέα φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 100.720,00 €, πλέον Φ.Π.Α 24%, ήτοι 24.172,80 €.

γ-2. Με τονγια τη λήψη ενός φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 16.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 24%, ήτοι 3.840,00 €.

γ-3. Με τηγια τη λήψη εννέα (εκ παραδρομής έχουν δηλωθεί δέκα) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 197.350,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 24%, ήτοι 47.364,00 €.

γ-4. Με τη, για τη λήψη οκτώ (εκ παραδρομής έχουν δηλωθεί επτά), φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 102.900,00 €, πλέον Φ.Π.Α 24%, ήτοι 24.696,00 €.

Η ελεγκτική αρχή λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα εταιρία, στο φορολογικό έτος 2018, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της συνολικά είκοσι επτά (27) εικονικά φορολογικά στοιχεία, στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 416.970,00 € και εξέπεσε τον αναλογούντα επ' αυτών ΦΠΑ 24%, ήτοι 100.072,80 €, προσδιόρισε τα αποτελέσματα της χρήσης 2018, ως εξής:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
--

α/α	Επωνυμία εκδότη	Α.Φ.Μ.	Πλήθος στοιχείων	Καθαρή αξία	Αξία ΦΠΑ
1	9	100.720,00	24.172,80
2	1	16.000,00	3.840,00
3	9	197.350,00	47.364,00
4	8	102.900,00	24.696,00
			27	416.970,00	100.072,80

Επίσης, η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στα εισοδήματα της προσφεύγουσας, φορολογικού έτους 2017, βάσει της με αριθμόεντολής ελέγχου.

Με τον έλεγχο αυτό καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 252.550,00 € για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα στην με αριθμόΠράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος έτους 2017, να έχει συμψηφιστεί (αφαιρεθεί) η αναγραφόμενη στην αρχική εμπρόθεσμη φορολογική δήλωση ζημία χρήσης (2017), ύψους 16.408,22 €.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018	
Κέρδη χρήσης 2018 βάσει δήλωσης	4.588,69
Πλέον: Λογιστικές διαφορές από λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων	416.970,00
Κέρδη χρήσης 2018 βάσει ελέγχου	421.558,69

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ			
Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	1.615.527,33	1.615.527,33	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.585.374,88	1.168.404,88	416.970,00
Φόρος εκροών	352.024,53	352.024,53	0,00
Φόρος εισροών	342.830,06	242.757,26	100.072,80

Στις κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, επί του οποίου η τελευταία απάντησε με το με αριθμό πρωτ. Υπόμνημά της, χωρίς να μεταβάλει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες.
2. Νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι εδράζονται σε παντελώς αόριστες εκθέσεις ελέγχου.
3. Πραγματοποίηση των συναλλαγών - καλή πίστη του λήπτη.
4. Νομικώς πλημμελής η επιβολή προστίμου ΦΠΑ.
5. Παραβίαση του Συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τον 1^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο – Πραγματοποίηση των συναλλαγών, καλή πίστη, συναλλακτικά ανύπαρκτοι εκδότες

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024:

«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 17 του ν.2690/1999:

«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, με την παρ.1 του άρθρου 27 του ν.5104/2024 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 αρχεία (βιβλία και 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 22 του ν.4172/2013:

«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, 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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000:

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, [...]».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«4. 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 αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός 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 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 επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώναντα 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 τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014:

«...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.4308/2014:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.
2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:

«15.2.3 Για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας προέλευσης, μεταξύ άλλων:

α) Ο προμηθευτής πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε πράγματι από τον ίδιο ή στο όνομά του και εκ μέρους του. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την τήρηση ενός αντιγράφου του τιμολογίου στα λογιστικά έγγραφα. Εάν πρόκειται για αυτοτιμολόγηση ή εάν το τιμολόγιο εκδίδεται από τρίτον, αυτό μπορεί να αποδειχθεί μέσω δικαιολογητικών εγγράφων.

β) Ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης) πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζει ότι το τιμολόγιο που ελήφθη προέρχεται από τον προμηθευτή ή τον εκδότη του τιμολογίου. Δηλαδή, ο λήπτης πρέπει να εφαρμόζει τις κατάλληλες δικλίδες για να διασφαλίζει την αυθεντικότητα προέλευσης (ότι δηλαδή ο αναφερόμενος προμηθευτής έχει πραγματοποιήσει την παράδοση των αγαθών ή υπηρεσιών) και επιπλέον πρέπει να διασφαλίζει την ταυτότητα του εκδότη.

15.2.4. Με βάση την προηγούμενη παράγραφο 15.2.3(β) προσφέρονται δύο εναλλακτικές λύσεις τις οποίες μπορεί να επιλέξει ο λήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών (πελάτης). Η πρώτη εναλλακτική λύση αφορά την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, τα οποία αναφέρονται στο τιμολόγιο. Η δεύτερη εναλλακτική λύση αφορά τη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου, είτε είναι ο ίδιος ο προμηθευτής είτε τρίτο πρόσωπο που ενεργεί κατ' εντολή και για λογαριασμό του.

α) Για την επαλήθευση της ορθότητας των στοιχείων ταυτότητας του προμηθευτή, ο πελάτης πρέπει να διασφαλίσει ότι ο προμηθευτής που αναφέρεται στο τιμολόγιο έχει πραγματοποιήσει όντως την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών στις οποίες αναφέρεται το τιμολόγιο. Ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εφαρμόσει οποιεσδήποτε επιχειρηματικές δικλίδες, που δημιουργούν μια αξιόπιστη αλληλουχία τεκμηρίων μεταξύ ενός τιμολογίου και της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, προκειμένου να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση.

β) Η διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του τιμολογίου δύναται να γίνεται μέσω, για παράδειγμα, μιας προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής ή ηλεκτρονικής Διαβίβασης

Δεδομένων (EDI), λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη ότι σε κάθε περίπτωση πρέπει να διασφαλίζεται ότι τα τιμολόγια αντικατοπτρίζουν πραγματικές παραδόσεις ή παροχές υπηρεσιών.»

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 την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « ...Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 1313/2013).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 116/2013 «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο,

δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς 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, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν ως εικονικά, είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις. Επίσης, ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, είναι πραγματικές και όχι εικονικές στο σύνολό τους καθώς και ότι αν υφίσταται εικονικότητα, αυτή αφορά στο πρόσωπο των εκδοτών καθώς η ίδια τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, αναφορικά με τον εκδότη, σύμφωνα με την απόθεωρηθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πατρών:

“Από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι λάβατε και καταχωρήσατε στα διπλογραφικά βιβλία σας, στη χρήση 2018, εννέα (9) φορολογικά στοιχεία έκδοσης, συνολικής καθαρής αξίας 100.720,00 €, πλέον Φ Π Α. ήτοι 24.172.80 €, ως κάτωθι:

Φορολογικό Στοιχείο	Ημερ. έκδοσης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Περιγραφή
Τ Δ Α Β-83	02-01-2018	10.600,00	2.544,00	Εντυπο Α-4 με προϊόν της επιχείρησης 10.000 τεμ. Εντυπο Α-5 με προϊόν της επιχείρησης 30 000 τεμ. Αφίσσα 70Χ100 με προϊόντα της επιχείρησης 5.000 τεμ.
Τ.Δ.Α. Β-84	10-01-2018	12.720,00	3.052,80	Αντικατάσταση αυτοκόλλητου αυτοκινήτου με νέο προϊόν 1,40 x 1,80 τεμ. 18. Αυτοκόλλητα πόρτας αυτοκινήτων με προϊόντα της επιχείρησης 24 τεμ. - Αυτοκόλλητα διάσταση 70 X 100 για προώθηση προϊόντων 2 000 τεμ.
Τ Δ Α Β-85	18-01-2018	15.000,00	3.600,00	Εντυπο Α-5 με κοπτικό για προώθηση προϊόντων 10.000 τεμ - Εντυπο Α-4 τρίπτυχο για προώθηση προϊόντων της επιχείρησης 20.000 τεμ. Εντυπο Α-3 δίπτυχο για προώθηση προϊόντων 5 000 τεμ

Τ Δ Α Β-86	26-01-2018	12.200,00	2.928,00	Έντυπο 8σέλιδο με όλα τα προϊόντα της επιχείρησης με 2.000 τεμ. Γιλέκα εργασίας τυπωμένα 100 τεμ. Μπρελόκ τυπωμένα με το λογότυπο προϊόντος της επιχείρησης το οποίο θα διανέμεται δωρεάν με το προϊόν 10.000 τεμ.
Τ.Δ.Α. 296	03-03-2018	11.500,00	2.760,00	Αναπτήρες τυπωμένοι με το λογότυπο της εταιρίας 5 000 τεμ. Μπλοκ Σημειώσεων 1.000 τεμ. Αυτοκόλλητα προϊόντος «.....» διάσταση 17 X 12 10.000 τεμ.
Τ Δ Α 297	10-03-2018	5.300,00	1.272,00	Μπλούζες με το λογότυπο της επιχείρησης 200 τεμ, - Αυτοκόλλητα 15 χ 12 για 5 000 τεμ

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία προσκομίσθηκαν στην Υπηρεσία μας και κατασχέθηκαν σύμφωνα με την αριθμ.έκθεση κατάσχεσης.

Τ.Δ.Α. 298	16-03-2018	6.700,00	1 608,00	Μπουφάν αμάνικα τυπωμένα 200 τεμ. Αυτοκόλλητα διάσταση 5 X 9 5.000 τεμ. Αυτοκόλλητα 12 X9 2.000 τεμ.
Τ.Δ Α Β-87	07-05-2018	15.000,00	3.600,00	Αυτοκόλλητα με, διάσταση 4,20 X 2,10 τεμ 2 Αυτοκόλλητα συσκευασίας 5 χ 8 15.000 τεμ. Μπλούζες μακό τυπωμένες με το λογότυπο της επιχείρησης στήθος και πλάτη 500 τεμ. Έντυπο Α-5 δίπτυχο με προϊόντα της επιχείρησης 30.000 τεμ.
Τ.Δ.Α. Β-88	24-05-2018	11.700,00	2.808,00	Αφίσα 70 X 100 με προϊόντα χαρτί 300 gr 400 τεμ. Φάκελοι με το λογότυπο της επιχείρησης 10.000 τεμ Αναπτήρες τυπωμένοι με το λογότυπο της εταιρίας 10 000 τεμ. μία όψη και 2 δεύτερη όψη 5.000 τεμ. Έντυπο Α-4 δυο όψεων με διάφορα 2.000 τεμ
ΣΥΝΟΛΑ	(9)	100.720,00	24.172,80	I

Σύμφωνα με την από Έκθεση Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου, εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΑΠ.) της Υπηρεσίας μας, αναφορικά με τον εκδότη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, αναφέρονται τα κάτωθι:

Η ατομική επιχείρηση, χωρίς να απασχολεί ούτε ένα άτομο ως προσωπικό, χωρίς να κατέχει επαγγελματικά μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά αγαθών, χωρίς να κατέχει κανένα

μηχάνημα έργων ώστε να είναι εφικτή η εκτέλεση τεχνικών εργασιών, χωρίς να κατέχει κανενός είδους φορητό μηχάνημα ή εργαλείο χειρός για την εκτέλεση ελαφρών τεχνικών εργασιών, χωρίς την κατοχή εκτυπωτικών μονάδων είτε απλών για την εκτύπωση λογοτύπων, είτε μεγάλων εκτυπωτικών μονάδων για την εκτύπωση σε επαγγελματικά αυτοκίνητα ή μουσαμάδες φορητών, χωρίς την παραμικρή ύπαρξη φορολογικών στοιχείων αγορών για όλα τα φερόμενα ως διατεθέντα διαφημιστικά είδη αλλά και για τα απαιτούμενα κατά την εκτέλεση των αναφερομένων εργασιών και έργων υλικά (κύρια ή βοηθητικών υλών), αλλά και την ανύπαρκτη λήψη φορολογικών στοιχείων υπερβολαβίας, **εμφανίζεται να:**

i) Διαθέτει μεγάλες ποσότητες διαφημιστικών ειδών, (οριζόμενες σε πολλές χιλιάδες τεμάχια ανά είδος), εκτυπωμένων με το λογότυπο εκάστης λήπτριας επιχείρησης, όπως μπλούζες μακό, μπλούζες τύπου μπουφάν αμάνικα, μπουφάν εργασίας, ποδιές εργασίας, φόρμες εργασίας, έντυπα A-4 και A-5 δύο όψεων, ατζέντες, αναπτήρες απλούς και ηλεκτρονικούς, στυλό, μπρελόκ, στικάκια USB, τασάκια, κάρτες επαγγελματικές, φακέλους εγγράφων, επιστολόχαρτα, τιμοκατάλογους πλαστικοποιημένους, σακούλες χάρτινες ψωμιού και τυροπιπτών, στολές για θεατρική παράσταση, CD διαφημιστικά κ.α.

ii) Προβαίνει σε εκτεταμένες εργασίες σχετικές με την εκτύπωση διαφημιστικών ειδών και την προβολή των επιχειρήσεων, όπως σχεδιασμού και επεξεργασίας λογοτύπου σε διαφημιστικά δώρα, σχεδιασμού και επεξεργασίας μακετών σήματος, διαχωρισμού χρωμάτων και μακετών, δημιουργίας videospot, προβολής επιχειρήσεων σε υπαίθριους χώρους, κατασκευής ιστοσελίδων, δημιουργίας μπάνερς για την προβολή των επιχειρήσεων στο διαδικτυακό χώρο, δημιουργίας μακετών για προβολή στο Facebook, δημιουργίας εταιρικών ταυτοτήτων (profile) στο διαδίκτυο, κ.α.

iii) Παρέχει υπηρεσίες εξεύρεσης νέων πελατών με προμήθεια, αντικείμενο την άσκηση του οποίου ουδέποτε δήλωσε στο Τμήμα Μητρώου της Υπηρεσίας μας.

iv) Εκτελεί πληθώρα τεχνικών εργασιών αλλά και τεχνικών έργων.

Όπως εργασίες τριψίματος, ασταρώματος, στοκαρίσματος, ελαιοχρωματισμού εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, πλακοστρώσεις δαπέδων σε ακίνητα επιχειρήσεων (γραφεία, καταστήματα, βιομηχανικούς χώρους), διαμόρφωσης εξωτερικών χώρων σε οικοπέδα επιχειρήσεων, κατασκευής συνάζ για την περίφραξη οικοπέδων επιδιόρθωσης και συντήρησης αποχετευτικού δικτύου και υδραυλικών εγκαταστάσεων, κατασκευής χωρισμάτων από γυψοσανίδα, τοποθέτησης πορτών, αποξήλωσης ξηράς δόμησης και πλακιδίων και τοποθέτησης νέων, χωματοουργικές εργασίες και διαμορφώσεις χώρων σε ξενοδοχεία, εργασίες διάστρωσης χωμάτων και απομάκρυνσης μπαζών, εργασίες κτισίματος και επιχρισμάτων, εργασίες διαμόρφωσης σιδήρου και οπλισμού σιδήρου, ηλεκτρολογικές εργασίες σε φωτοβολταϊκά πάρκα, άλλες ηλεκτρολογικές εργασίες όπως εγκατάσταση καλωδίσεων, πριζοδιακοπτικού υλικού, τοποθέτησης φωτιστικών, καλωδίων κλπ.

Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε προέκυψε ότι ο ανωτέρω εξέδωσε κατά το χρονικό διάστημα **01/01/2018 - 31/12/2018 (χρήση 2018)**, σε **έξι (6)** διαφορετικές οντότητες, ενενήντα επτά (**97**) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας οκτακοσίων εξήντα τριών χιλιάδων τριακοσίων είκοσι ευρώ (**863.320,00**), πλέον Φ Π Α 24%, ήτοι διακόσιες επτά χιλιάδες εκατόν ενενήντα έξι ευρώ και ογδόντα λεπτά (**207.196,80**) τα οποία κρίνονται από τον έλεγχο ως εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής.”

Επειδή, αναφορικά με τον εκδότη, σύμφωνα με την απόθεωρηθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πατρών:

“Σύμφωνα με την απόΈκθεση Ελέγχου - εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας, για το φορολογικό έτος 2018, προκύπτει ότι η ανωτέρω οντότητα εξέδωσε προς την ελεγχόμενη οκτώ (8), φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 102.900,00 €, πλέον Φ. Π Α. 24%, ήτοι 24.696,00 €, ως κάτωθι:

Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία έκδοσης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Περιγραφή
Τ Π.Υ 001	18-04-2018	400,00	96,00	Φιλοξενία λογότυπο σε site
Τ.Π.Υ. 002	18-04-2018	400,00	96,00	Φιλοξενία λογότυπο σε site
Τ Δ Α Α01	05-09-2018	12 500,00	3.000,00	Αυτοκόλλητα συσκευασίας για προϊόντα 50.000 τεμ.
Τ.Δ Α. Α02	11-09-2018	9.500,00	2.280,00	Είδη συσκευασίας - αυτοκόλλητα για 25.000 τεμ.
Τ Δ Α. Α03	14-09-2018	8.000,00	1.920,00	Αυτοκόλλητα προϊόντων για προώθηση σε πελάτες της επιχείρησης 10.000 τεμ.
Τ.Δ Α Α04	18-09-2018	10.800,00	2.592,00	Αυτοκόλλητα οχημάτων με προώθηση προϊόντος 15 τεμ.
Τ Δ Α Α05	25-09-2018	10.200,00	2 448,00	Αυτοκόλλητα φορητών με τοποθέτηση προϊόντων 10 000 τεμ, - Φόρμες εργασίας προσωπικού 50 τεμ - Φωσφόριζε γιλέκα 100 τεμ.
Τ Δ Α Α06	30-11-2018	51.100,00	12.264,00	Σταντ για μπισκότα 1.000 τεμ. - αυτοκόλλητα για φορητά 15 τεμ - Ξύλινα σταντ για μπισκότα 900 τεμ, - Αφίσες 100 X 100 2.250 τεμ
(8)	ΣΥΝΟΛΑ	102.900,00	24.696,00	

Στην απόΈκθεση Ελέγχου - εφαρμογής του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, αναφέρονται τα παρακάτω :

«στα πλαίσια έρευνας που διεξάγουμε στην εταιρεία, διαπιστώσαμε ότι η ανωτέρω εμπλέκεται σε μεγάλο κύκλωμα έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων για το οποίο η έρευνα μας συνεχίζεται. Από την έρευνα μέσω του taxis και συγκεκριμένα από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, διαπιστώσαμε ότι στο κύκλωμα αυτό μετέχει και η επιχείρηση με την επωνυμία, που έχει έδρα στην οδό και Α.Φ.Μ.».

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η αριθμ.εντολή ελέγχου - έρευνας για ελεγχόμενο διάστημα 23/01/2018 - 31/12/2018 (χρήση 2018).

Σύμφωνα με το πόρισμα της απόσυνταχθείσας Έκθεσης Ελέγχου του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η οντότητα, εξέδωσε στη χρήση 2018, εκατόν ογδόντα οκτώ (188) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας τετρακοσίων ενός χιλιάδων επτακοσίων πέντε ευρώ και δύο λεπτών (401.705,02), πλέον Φ Π Α 24% ενενήντα έξι χιλιάδες τετρακόσια δέκα ευρώ και σαράντα τέσσερα λεπτά (96.410,44), τα οποία κρίνονται στο σύνολο τους ως εικονικά

Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι : «η ανωτέρω εκδότρια οντότητα δεν θα μπορούσε σε καμία περίπτωση να εκτελέσει όλο αυτό το φάσμα των διαφημιστικών εργασιών όπως ακριβώς

αναφέρεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, αλλά ούτε έστω ένα μικρό μέρος αυτών, χωρίς να απασχολεί ούτε ένα άτομο προσωπικό, χωρίς να κατέχει επαγγελματικά μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά αγαθών, χωρίς την κατοχή εκτυπωτικών μονάδων είτε απλών για την εκτύπωση λογοτύπων, είτε μεγάλων εκτυπωτικών μονάδων για την εκτύπωση τόσο μεγάλου όγκου διαφημιστικού υλικού, χωρίς την παραμικρή ύπαρξη φορολογικών στοιχείων αγορών για τα φερόμενα ως διατεθέντα διαφημιστικά είδη,(παρά μόνο από την ατομική επιχείρηση), αλλά και για τα απαιτούμενα για την εκτέλεση των αναφερομένων εργασιών υλικά (κύριων και βοηθητικών υλών), αλλά και την ανύπαρκτη λήψη φορολογικών στοιχείων υπεργολαβίας».

Επομένως δεν είχε την δυνατότητα γιατί τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την επιχείρηση, κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο τους από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση της.

Επειδή όπως διαπιστώσαμε από την διενεργηθείσα αυτοψία στις : «Στη διεύθυνση αυτή λειτουργούσε λογιστικό γραφείο και όταν απευθυνθήκαμε στο λογιστή κ.αυτός συνέταξε, υπέγραψε ενώπιον μας και μας παρέδωσε υπεύθυνη δήλωση (με ημερομηνία 02-12-2020), με την οποία μας γνωστοποιεί τα παρακάτω :

ΩΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣΕΙΧΑΜΕ ΥΠΕΚΜΙΣΘΩΣΕΙ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟ ΥΠΟ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΠΑΤΑΡΙ ΤΟΥ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΜΑΣ ΠΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΤΗΝ ΕΔΡΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΑΣ, ΓΙΑ ΝΑ ΚΑΝΕΙ ΤΗΝ ΕΔΡΑ ΤΗΣ Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΜΕ ΑΦ Μ Η ΥΠΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΥΤΗ ΔΕΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΗΣΕ ΠΟΤΕ ΛΟΓΩ ΜΗ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΚΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΚΑΙ ΓΙΑ ΑΥΤΟ ΠΡΟΧΩΡΗΣΑΜΕ ΣΤΗ ΛΥΣΗ ΤΟΥ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡ Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΥΤΗ ΔΕΝ ΞΕΚΙΝΗΣΕ ΠΟΤΕ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΓΙΑ ΤΟ ΗΜΙΤΕΛΕΣ ΠΑΤΑΡΙ, ΚΑΙ ΕΤΣΙ ΟΥΔΕΠΟΤΕ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΕ ΤΟΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΧΩΡΟ ΓΙΑ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΠΟΥ ΤΗΝ ΑΦΟΡΟΥΣΑΝ".

Επομένως η οντότητα ήταν ανύπαρκτη και ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα διεύθυνση. Για το λόγο αυτό η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας συνέταξε το αριθμ.Πληροφοριακό Δελτίο (το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθμό πρωτοκόλλου), σύμφωνα με το οποίο μας κοινοποιεί ότι από τον έλεγχο και την επεξεργασία των στοιχείων την οποία διενήργησε αναφορικά με την εκδότρια οντότητα, ο έλεγχος έκρινε ότι η ανωτέρω οντότητα κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως 31-12-2018 εξέδωσε οκτώ εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, για ανύπαρκτες συναλλαγές καθαρής αξίας 102.900,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24.696,00 ευρώ προς την οντότητα

Επειδή, αναφορικά με τον εκδότη, σύμφωνα με την απόθεωρηθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πατρών:

Σύμφωνα με το απόΠληροφοριακό Δελτίο, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα έλαβε και καταχώρησε στη χρήση 2018 εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία, έκδοσης, συνολικής καθαρής αξίας 197.350.00 €, πλέον Φ Π Α. 24%, ήτοι 47.364,00 €, ως κάτωθι :

Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία έκδοσης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Περιγραφή
Τ Δ Α 1858	23-05-2018	20.000,00	4.800,00	Αλλαγή γραφείων με γυψοσανίδες - βάψιμο (συνέχεια των υπόλοιπων εργασιών) - Αλλαγή πατώματος laminet μερικών μέτρων αυτών

Τ Δ Α 1805	07-06-2018	18.000,00	4.320,00	Αντικατάσταση βιομηχανικού μπετόν και των δυο κτιρίων, μερικών μέτρων αυτών
Τ Δ Α 1808	15-06-2018	23.000,00	5.520,00	Αντικατάσταση βιομηχανικού μπετόν και των δύο κτιρίων, μερικών μέτρων αυτών.
Τ.Δ Α 1810	21-06-2018	12.000,00	2.880,00	Αντικατάσταση βιομηχανικού μπετόν και των δύο κτιρίων, μερικών μέτρων αυτών
Τ Δ Α 1811	29-06-2018	7.000,00	1 680,00	Αντικατάσταση βιομηχανικού μπετόν και των δύο κτιρίων, μερικών μέτρων αυτών μεταλλικών
Τ Δ Α 1812	17-08-2018	21.500,00	5.160,00	Αντικατάσταση βιομηχανικού μπετόν και των δύο κτιρίων, μεταλλικών
Τ.Δ.Α 1813	29-08-2018	37.500,00	9.000,00	Αντικατάσταση βιομηχανικού μπετόν και των δύο κτιρίων, μερικών μέτρων αυτών
Τ Δ Α. 1885	05-12-2018	24.840,00	5.961,60	Αλλαγή πάνελ σε μερικά τμήματα πάνω όροφος μεταλλικών και τοποθέτηση αυτών και στα δύο κτίρια
Τ.Δ.Α 1886	11-12-2018	33.510,00	8.042,40	Αλλαγή πάνελ σε μερικά τμήματα πάνω όροφος μεταλλικών και τοποθέτηση αυτών και στα δύο κτίρια . Αλλαγή πατώματος laminet και στα δύο κτίρια μετά υλικών - ειδικές βαφές των καρτών δύο κτιρίων ! μετά υλικών.
(9)	ΣΥΝΟΛΑ	197.350,00	47.364,00	

Σύμφωνα με το από**Πληροφοριακό Δελτίο Λήπτη Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας**, αναφέρεται ρητά ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά το φορολογικό έτος 2018 είναι και η ελεγχόμενη επιχείρηση, η οποία έλαβε εννέα εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 197.350,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 24% ήτοι, 47.364,00 €.

Σύμφωνα με το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο, τα φορολογικά αυτά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά γιατί η εκδότρια οντότητα : α) δεν ανταποκρίθηκε, δεν προσκόμισε και δεν παρείχε κανένα στοιχείο και καμία εξήγηση για τα φορολογικά αυτά στοιχεία, αν και κλήθηκε εγγράφως από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής.

β) στα τιμολόγια εκδόσεως της, τα οποία προσκόμισαν πελάτες (λήπτες) αυτής, φέρεται να πραγματοποιήθηκαν μεταφορές αγαθών προς πώληση από την έδρα της (.....), με το φορτηγό ιδιοκτησίας της με αριθμό κυκλοφορίας, την ίδια ημερομηνία σε διαφορετικούς προορισμούς, με βάση τις αναγραφόμενες ώρες παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, στα υπό κρίση Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια που εκδόθηκαν, ενώ ήταν αδύνατη η ταυτόχρονη πραγματοποίηση των μεταφορών αυτών και με δεδομένο ότι ως τόπος φόρτωσης αναγράφεται στα στελέχη η έδρα της επιχείρησης. Άρα δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των αγαθών τα οποία φέρεται να πώλησε με βάση τα δελτία αποστολής - τιμολόγια τα οποία εξέδωσε για μεταφορές που αναγράφονται σε αυτά ότι πραγματοποιήθηκαν με το Φ. Ι Χ με αριθμό κυκλοφορίας ή το ανύπαρκτο αναγραφόμενο σε πολλές περιπτώσεις όχημα με αριθμό κυκλοφορίας Στις περισσότερες δε των περιπτώσεων δεν αναγράφεται καθόλου το μεταφορικό μέσο. Παρότι η αναγραφή του μεταφορικού μέσου δεν είναι υποχρεωτική στα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η οντότητα θα πρέπει να είναι σε θέση να επιδείξει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι το διακανονισμό της, τα οποία η εκδότρια δεν επέδειξε.

γ) προκύπτει έκδοση φορολογικών στοιχείων με ίδια αρίθμηση στο ίδιο είδος στοιχείου σε διαφορετικούς αντισυμβαλλόμενους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρ. 8 παρ. 1 περ β" των Ε.Λ.Π

δ) σε πλήθος φορολογικών στοιχείων δεν αναγράφεται με σαφή και ευανάγνωστο τρόπο το είδος των πωληθέντων αγαθών, με αποτέλεσμα την αδυναμία ταυτοποίησης των συναλλαγών ή την κατ' εκτίμηση ανάλυση των περιγραφόμενων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 παρ. 5 και 15 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΑ. 1003/2014, άρθρο 15 παρ. 1.3.

ε) σε πολλά φορολογικά στοιχεία υπάρχουν αλλοιώσεις.

στ) η εκδότρια δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει το ύψος των πωλήσεων που αναγράφει στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χωρίς αντίστοιχες αγορές.

ζ) η εκδότρια δεν είχε πραγματοποιήσει εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σχετικών υλικών η) δεν διέθετε την απαιτούμενη υποδομή σε μέσα καθώς και σε προσωπικό ώστε να παράσχει τις εργασίες που αναφέρονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (όπως τοποθέτηση γυψοσανίδων, τρίψιμο δαπέδων, εργασίες μόνωσης, κατασκευή μεταλλικού κτιρίου, υδραυλικές εργασίες κ λ π).

Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό με ανάλογη εξειδίκευση ούτε προσκόμισε συμβάσεις υπεργολαβίας με τρίτα πρόσωπα

θ) αν υποθεθεί ότι ο εν διαστάσει σύζυγος της εκδότριας, (υποκρυπτόμενο πρόσωπο σύμφωνα με την έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας), απασχολήθηκε αποκλειστικά στις λήπτριες επιχειρήσεις, προκειμένου να φέρει σε πέρας μόνος του τις εργασίες οι οποίες αναγράφονται στα παραστατικά, δεν θα ήταν δυνατόν να τις εκτελέσει μόνος του.

ι) η εκδότρια οντότητα δεν διέθετε αποθέματα στα είδη υγιεινής - οικοδομικά είδη, κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να εκτελέσει καμία εργασία, παρά μόνο μικρής κλίμακας και καθαρά ξυλουργικές εργασίες

ια) δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, ούτε από τις λήπτριες οντότητες, ιδιωτικά συμφωνητικά, ούτε γίνεται μνεία τέτοιων, επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. Στα ιδιωτικά συμφωνητικά γίνεται λεπτομερή αναφορά του έργου που θα εκτελεστεί, (όροι συμφωνίας, σαφής αναφορά του είδους και του περιεχόμενου των υπηρεσιών, του χρόνου εκτέλεσης, της αμοιβής, του απασχολούμενου προσωπικού κ.λπ.), για τη διασφάλιση και την προστασία και των δύο μερών.

ιβ) επειδή υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες δεν έχει γίνει εξόφληση των τιμολογίων (ούτε με τραπεζικό μέσο πληρωμής όπως ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις, ούτε με άλλο τρόπο), δεν έχει γίνει καμία ενέργεια για τη νόμιμη διασφάλιση των συμφερόντων, από την πλευρά του κάθε αντισυμβαλλομένου (εκδότη και λήπτη), σύμφωνα με την εμπορική πρακτική.

ιγ) δεν προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις καμία δαπάνη μετακίνησης ή μεταφοράς αγαθών, μολονότι μεγάλος όγκος συναλλαγών εμφανίζεται να έχει διενεργηθεί εκτός νομού Αχαΐας.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύπτει αβίαστα το συμπέρασμα ότι τα ληφθέντα στη χρήση 2018, εννέα φορολογικά στοιχεία, όπως ακριβώς αναφέρονται πιο πάνω, είναι εικονικά στο σύνολο της εκάστοτε συναλλαγής."

Επειδή, αναφορικά με τον εκδότη, σύμφωνα με την απόθεωρηθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πατρών:

"Από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι λάβατε και καταχωρήσατε στα διπλογραφικά σας βιβλία, στη χρήση 2018 ένα (1) Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, συγκεκριμένα το με αριθμό, άνευ σειράς, αξίας 16.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 24% ήτοι 3.846,00 €, το οποίο αναφέρεται σε εργασίες χρωματισμού μεταλλικών επιφανειών και ρητίνης δαπέδων. Το

ανωτέρω φορολογικό στοιχείο κατασχέθηκε, σύμφωνα την αριθμ. έκθεση κατάσχεσης.

Σύμφωνα με την από Έκθεση Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου, εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), της Υπηρεσίας μας, αναφορικά με τον εκδότη, αναφέρονται τα κάτωθι :

α) Από τα αριθμ. πρωτ. απαντητικά έγγραφα του ΕΦΚΑ

ΠΑΤΡΩΝ, προκύπτει ότι κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2015- 31/12/2019 ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό. Συνεπώς, η όποια εκτέλεση μεγάλης έκτασης εργασιών εκ μέρους του θα ήταν αδύνατη.

β) Δεν πραγματοποίησε κατά τα έτη 2016 - 2017 - 2018 και 2019, αξιόλογες αγορές υλικών (χρώματα, μονωτικά υλικά, κόλλες πλακιδίων, αγορές γυψοσανίδων), ώστε να είναι εφικτή η υλοποίηση όλου του φάσματος των τεχνικών εργασιών οι οποίες αναφέρονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

γ) Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι κατείχε οιοδήποτε φορητό εργαλείο χειρός ή μηχανήμα ώστε να είναι εφικτή η εκτέλεση των αναφερομένων εργασιών,

δ) Δεν προκύπτει από κανένα συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο να έχει μεταφέρει υλικά για την εκτέλεση των αναφερομένων εργασιών.

ε) Δεν προσκόμισε στην υπηρεσία μας προς έλεγχο, το τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, όπως νομότυπα ζητήθηκε, ματαιώνοντας έτσι τη δυνατότητα διενέργειας φορολογικού ελέγχου.

στ) Υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για όλα τα υπό έλεγχο φορολογικά έτη και περιόδους (2016-2019), μη αποτυπώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τα φορολογικά έσοδα τα οποία προέκυπταν από την έκδοση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων,

ζ) Υπέβαλλε μηδενικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, για τις χρήσεις 2016 και 2017, ενώ δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τις χρήσεις 2018 και 2019, μη αποτυπώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τα φορολογικά έσοδα τα οποία προέκυπταν από την έκδοση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων.

η) Δεν ανέγραφε στα εκδοθέντα στοιχεία επακριβώς το είδος των εκτελεσθέντων εργασιών, (ακριβή περιγραφή, τετραγωνικά μέτρα, ώστε να είναι ευχερής η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων).

Από όλα τα ανωτέρω αναφερθέντα, συνάγεται αβίαστα το συμπέρασμα ότι το ληφθέν στη χρήση 2018, φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με αριθμό), είναι εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής.”

Επειδή, από τις ανωτέρω διαπιστώσεις των ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν στους εκδότεςκαιπροκύπτει ότι αυτοί είναι συναλλακτικά ανύπαρκτοι καθώς τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεών τους δεν επέτρεπαν την παροχή των υπηρεσιών που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και συνεπώς η προσφεύγουσα βαρύνεται να αποδείξει την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της, περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα «ενταλμάτων πληρωμής» προς τους ως άνω εκδότες, τα οποία δεν φέρουν υπογραφή για την παραλαβή και δεν συνοδεύονται από «απόδειξη είσπραξης» έκδοσης του εκάστοτε «προμηθευτή».

Επίσης, προσκομίζει απλά «ιδιωτικά συμφωνητικά» από τα οποία δεν προκύπτει με βεβαιότητα ο χρόνος υπογραφής τους, ούτε η συμπερίληψή τους στις υποβληθείσες δηλώσεις «Καταστάσεων συμφωνητικών άρθρου 16, άρθρου 8 ν.1882/1990».

Επειδή, από τα κατασχεθέντα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν προκύπτει η παρακράτηση του προβλεπόμενου διαφημιστικού τέλους του ν.2880/2001 επί των διαφημιστικών δαπανών ούτε η παρακράτηση ποσοστού 3% επί των αμοιβών των τεχνικών έργων, ώστε να είναι δυνατή η αναγνώριση των σχετικών δαπανών.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν διασφάλισε ούτε δημιούργησε αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για τις συναλλαγές με τους ως άνω εκδότες σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 15 του ν.4308/2014. Από όλα τα ανωτέρω δεν προκύπτει ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών στο σύνολό τους, και κατά συνέπεια και η καλή πίστη της ίδιας, και για τον λόγο αυτό πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο – Νομικώς πλημμελής η επιβολή προστίμου ΦΠΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.5104/2024:

«1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. [...]».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 54 του ν.5104/2024 επικαλούμενη την διάταξη της παρ.4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, με την οποία καταργήθηκαν οι παρ. 1 & 2 του άρθρου 55 του ΚΦΔ.

Επειδή, εν προκειμένω εφαρμόστηκε ορθά η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.5104/2024 καθώς από τον φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ, η οποία αποτελεί διαφορετική παράβαση από τις επικαλούμενες από την προσφεύγουσα, ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

5ος προβαλλόμενος λόγος – Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

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 εμπειριστατωμένα 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. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάχθηκε από την ελεγκτική αρχή το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις όπως και οι προσωρινοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με την υποβολή του με αριθμό πρωτ. Υπομνήματος της, με το οποίο κατέθεσε εγγράφως τις απόψεις της. Επί των σχετικών ισχυρισμών της δίνονται διευκρινίσεις – απαντήσεις με τις από συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για παραβίαση του δικαιώματός της σε προηγούμενη ακρόαση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις με αριθμό Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας απορρίφθηκαν οι ενδικοφανείς προσφυγές της προσφεύγουσας κατά των πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, όπως καταλογίστηκαν για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 λόγω της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους από τους ίδιους εκδότες.

Επειδή, κατά της με αριθμό Απόφασης της Υπηρεσίας μας κατατέθηκε η με αριθμό δικαστική προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών, με την οποία έγινε δεκτή η ως άνω προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, βάσει των διατάξεων περί παραγραφής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία, και την επικύρωση των:

A) Με αριθμόΟριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

B) Με αριθμόΠράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

A) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη			421.558,69	421.558,69	421.558,69
Ζημιά		11.819,53			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				122.252,02
	Χρεωστικό ποσό		122.252,02	122.252,02	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		108,00	108,00	108,00	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη		21,60	21,60	21,60	-
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 55 ν.5104/2024			61.126,01	61.126,01	61.126,01
Σύνολο φόρων, τελών & εισφορών για		929,60	184.307,63	184.307,63	183.378,03

B) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.615.527,33	1.615.527,33	1.615.527,33	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.585.374,88	1.168.404,88	1.168.404,88	416.970,00
Φόρος εκροών	352.024,53	352.024,53	352.024,53	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	342.830,06	242.757,26	242.757,26	100.072,80
Πιστωτικό υπόλοιπο	12,44	12,44	12,44	
Χρεωστικό υπόλοιπο		100.072,80	100.072,80	100.072,80
Πρόστ. άρθρου 58/58Α		50.036,40	50.036,40	50.036,40
Ποσό που επιστράφηκε				
Σύνολο φόρου για καταβολή		150.109,20	150.109,20	150.109,20
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	725,36	725,36	725,36	

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.