



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02.05.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1262**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της 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' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **07.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας, με ΑΦΜ και έδρα στο χλμ. Ε.Ο., κατά:

α) της υπ' αριθ. /05.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

β) της υπ' αριθ. /05.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /05.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την υπ' αριθ. /05.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Το από 23.04.2025 υπόμνημα με συμπληρωματικούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /05.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2016, φόρος εισοδήματος 229.794,26 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ 22.979,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 252.773,69 ευρώ. Το ανωτέρω ποσό προέκυψε λόγω της προσθήκης στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας του ποσού των 792.394,00 ευρώ.

Το ανωτέρω ποσό προέκυψε λόγω λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2016 έντεκα (11) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων για την αγορά με εκδότρια την επιχείρηση με ΑΦΜ καθαρής αξίας 792.394,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 182.250,62 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 22 περ, β' του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Το ποσό αυτό αποτελεί λογιστική διαφορά και ως εκ τούτου προστίθεται στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 05.12.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /20.03.2024 εντολής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Με την υπ' αριθ. /05.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, Φ.Π.Α. 157.870,62 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ 78.935,31 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 236.805,93 ευρώ.

Το ανωτέρω ποσό προέκυψε λόγω λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2016 έντεκα (11) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων για την αγορά με εκδότρια την επιχείρηση με ΑΦΜ καθαρής αξίας 792.394,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 182.250,62 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 05.12.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /20.03.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ. /05.12.2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2016, το ποσό των 252.773,69 ευρώ κατά τις κείμενες διατάξεις του ν. 4172/2013 και τις διατάξεις των άρθρων 2, 5, 23-28, 30, 34, 36, 37, 53, 58, 54, 62 και 64 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Με την υπ' αριθ. /05.12.2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016, το ποσό των 236.805,93 ευρώ κατά τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και τις διατάξεις των άρθρων 2, 5, 23-28, 30, 34, 36, 37, 53, 58, 54, 62 και 64 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Αιτία του ανωτέρω ελέγχου υπήρξαν τα κάτωθι περιγραφόμενα δελτία πληροφοριών/έγγραφα:
α) Το με αριθμό πρωτοκόλλου /09.03.2022 έγγραφο από τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερ. ΚΕΜΕΕΠ /31.03.2022) με το οποίο διαβιβάστηκε στο ΚΕΜΕΕΠ λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας το υπ' αριθ. πληροφοριακό δελτίο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος (σε συνέχεια της υπ' αριθ. /2018 Παραγγελίας Εισαγγελία Οικονομικού Εγκλήματος).

Το προαναφερόμενο πληροφοριακό δελτίο εν περιλήψει αναφέρει ότι η εταιρία ΑΕΒΕ φέρεται εμπλεκόμενη μαζί με άλλες εταιρίες σε τριγωνικές συναλλαγές εμπορίου ζάχαρης με σκοπό την αυξομείωση της τιμής και της μη απόδοσης του οφειλόμενου στο κράτος ΦΠΑ.

β) Το υπ' αριθ. έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ /29.10.2021.

γ) Το υπ' αριθ. ΕΞ2020/14.04.2020 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ /21.07.2020).

δ) Το υπ' αριθ. /05.08.2022 έγγραφο από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ /16.08.2022).

ε) Το υπ' αριθ. /26.04.2021 έγγραφο από τη ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ /10.05.2021 και /06.04.2021).

στ) Το υπ' αριθ. ΕΞ 2023/02.06.2023 έγγραφο από το 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ /09.06.2023).

ζ) Το υπ' αριθ. ΕΞ 2023/06.10.2023 έγγραφο από το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

η) Το υπ' αριθ. /24.04.2023 πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ έγγραφο με το οποίο προωθείται ανώνυμη καταγγελία.

θ) Το υπ' αριθ. /18.03.2022 έγγραφο από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

ι) Το υπ' αριθ. /10.02.2020 έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και το υπ' αριθ. ΕΞ 2023/08.06.2023 έγγραφο από το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ια) Το υπ' αριθ. ΕΞ 2022/07.04.2022 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

ιβ) Το υπ' αριθ. /02.06.2023 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ ... /08.06.2023).

ιγ) Το υπ' αριθ. ... /27.06.2023 έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ /08.06.2023).

ιδ) Το υπ' αριθ. ΕΞ 2023/22.06.2023 έγγραφο του ΣΔΟΕ Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ /23.06.2023).

ιε) Το υπ' αριθ. /2023 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ /15.06.2023).

ιστ) Το υπ' αριθ. /04.10.2022 έγγραφο του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ /12.10.2022).

ιζ) Το με αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ/20.09.2022 έγγραφο της ΔΟΥ Ελευσίνας.

Επιπροσθέτως ο έλεγχος στο πλαίσιο διερεύνησης των πορισμάτων των ανωτέρω πληροφοριακών δελτίων και εκθέσεων ελέγχου και συγκέντρωσης στοιχείων σχετικά με τη συναλλακτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, προχώρησε σε υποβολή αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών κατ' εφαρμογή της σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα μεταξύ της Ελλάδας, της Ιταλίας, της Βουλγαρίας και του Ηνωμένου Βασιλείου.

Στα πλαίσια αυτά απεστάλησαν τα κάτωθι:

α) Το με αρ. πρωτ./21.06.2022 αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις Ιταλικές Φορολογικές Αρχές διαμέσου του τμήματος ΣΤ (διοικητικής συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών στον ΦΠΑ) της ΑΑΔΕ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016.

Σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος παρελήφθησαν τα παρακάτω έγγραφα:

αα) Το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2022 ΕΜΠ /19.09.2022 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ/23.09.2022).

αβ) Το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2022 ΕΜΠ /19.09.2022 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ/23.09.2022).

αγ) Το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤΕΞ 2022 ΕΜΠ /19.09.2022 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ/23.09.2022).

β) Το με αρ. πρωτ./23.06.2022 αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις Φορολογικές Αρχές της Βουλγαρίας μέσω του τμήματος Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2017. Σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος παρελήφθη το με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ /09.12.2022 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ/14.12.2022).

γ) Το με αρ. πρωτ./30.05.2023 αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις Ιταλικές Φορολογικές Αρχές μέσω του τμήματος Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017. Σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος παρελήφθη το με αρ. πρωτ. ΔΙΕ.ΣΕΛ ΣΤ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/25.08.2023 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ/29.08.2023) & το με αρ. πρωτ. ΔΙΕ.ΣΕΛ ΣΤ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/25.08.2023 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ/30.08.2023).

Εν συνεχεία δυνάμει της υπ' αριθ./20.03.2024 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και φορολογίας Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2016 στην προσφεύγουσα, η οποία τηρεί βιβλία διπλογραφικά (Γ' κατηγορίας) και εντάσσεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Στο πλαίσιο αυτό ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ' αριθ./21.03.2024 γνωστοποίηση για τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων. Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθ./11.10.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει των άρθρων 33 παρ. 1 και 65 παρ. 4 του ν. 5104/2024 με το οποίο γνωστοποιήθηκαν οι εκ του ελέγχου προκύψασες διαφορές και εκλήθη εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της.

Η προσφεύγουσα, αν και παρήλθε το διάστημα των είκοσι ημερών, δεν έθεσε τις απόψεις τις στη διάθεση του ελέγχου.

Συνακόλουθα εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ, και συντάχθηκαν οι οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 & ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016

Οι προαναφερόμενες πράξεις εδράζονταν στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2016, όπως τούτο προέκυψε από τις από 05.12.2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) κατά το φορολογικό έτος 2016, έντεκα (11) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια για την αγορά με εκδότη την επιχείρηση με ΑΦΜ καθαρής αξίας 792.394,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 182.250,62 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 22 περ. β' του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Το ποσό αυτό αποτελεί λογιστική διαφορά και ως εκ τούτου προστίθεται στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας.

Στη φορολογία εισοδήματος, αποτέλεσμα της καταχώρησης των παραπάνω εξόδων ως εκπεστέων ήταν η υποβολή από την προσφεύγουσα ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, μέσω της έκπτωσης των ανωτέρω περιγραφόμενων δαπανών συνολικού ποσού 792.394,00 ευρώ από τα ακαθάριστα έσοδά της, με σκοπό την μείωση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

Έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) κατά το φορολογικό έτος 2016, έντεκα (11) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια για την αγορά με εκδότη την επιχείρηση με ΑΦΜ καθαρής αξίας 792.394,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 182.250,62 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ).

Ωστόσο, σύμφωνα με τον αρχικό έλεγχο του φορολογικού έτους 2016, την από 05.12.2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και την υπ' αριθ./05.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν αναγνωρίστηκε ποσό φόρου εισροών συνολικού ποσού 24.380,00 ευρώ που αφορά στα πέντε (5) από τα έντεκα (11) εικονικά τιμολόγια. Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος καταλόγισε ποσό 182.250,62-24.380,00=157.870,62 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ 78.935,31 ευρώ, ήτοι συνολικό καταλογισθέν ποσό 236.805,93 ευρώ, καθώς διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2016 έως 31.12.2016.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά στα καταλογισθέντα στη φορολογία εισοδήματος και στη φορολογία ΦΠΑ ποσά, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί επί τα βελτίω η υπ' αριθ./05.12.2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

3. Να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η υπ' αριθ./05.12.2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2017 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για το φορολογικό έτος 2016 λόγω παρελεύσεως της προθεσμίας που ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 περ. β' του ΚΦΔ.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Ελλιπής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων – αυθαίρετη και αναιτιολόγητη μη αναγνώριση της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη και, σε κάθε περίπτωση, πλήρης απόδειξη της καλής πίστης της εταιρείας επί λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, όταν το αντίτιμο αυτών έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος – παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση των ποσών των επίμαχων τιμολογίων ως εκπεστών στη φορολογία εισοδήματος και των εκπεστών εισροών αυτών ως εκπεστού από τον ΦΠΑ εκροών.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «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 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής.

Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, στην από 10.01.2025 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναγράφονται, μεταξύ άλλων και τα εξής:

«.....

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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».

Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3α του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

Με τις διατάξεις της παρ. 27α του άρθρου 66 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής» του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4646/2019 αναφέρεται ότι: «Άρθρο 32 Τροποποίηση άρθρου 36 του ΚΦΔ σχετικά με την προθεσμία παραγραφής.

1.....

2. Η παρ. 3 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιοσδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β.

Επί του άρθρου 32

.....

Η ρύθμιση της παρ. 2 κρίνεται επιβεβλημένη, προκειμένου να συνάδει με θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές η παράταση της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (Ολομ. ΣτΕ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της Ολομ. ΣτΕ 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία, ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣτΕ 2934/2017).

Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλλει επί τα χείρω την θέση του φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018. Ο

περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018. (ΔΕΔ 1271/22.05.2023).

Οι διατάξεις της παρ. 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019 καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Η με αριθμό/20-03-2024 Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας για μερικό επανέλεγχο της φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 εκδόθηκε σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΕΞ 2023/28-12-2023 έγγραφο (αρ. εισερχ. πρωτ. ΚΕΜΕ.ΕΠ./29-12-2023), ήτοι μεταγενέστερα της προβλεπόμενης πενταετίας.

Σύμφωνα με το εν λόγω δελτίο παρατίθενται αναλυτικά με ημερομηνίες οι ενέργειες του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής για την ολοκλήρωση της από 23/12/2023 έκθεσης Μερικού ελέγχου για τον προμηθευτή της ελεγχόμενης εταιρίας

- i) Το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ 25-01-2026 Δελτίο Πληροφοριών με την από 30-12-2022 σχετική έκθεση ελέγχου επεξεργασίας που στάλθηκε στο 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής.
- ii) Το με αρ. πρωτ. 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2023/21-03-2023 Αίτημα του άρθρου 14 του ν.4987/2022 για προσκόμιση στοιχείων.
- iii) Το με αρ. πρωτ. 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/5-10-2023 δελτίο για την παροχή στοιχείων προς τον ΕΦΚΑ, αρμόδιο υποκατάστημα Ελευσίνας
- iv) Το με αρ. πρωτ. έγγραφο αρ. εισερχ. 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ /18-10-2023 απάντησης του αρμόδιου υποκαταστήματος Ελευσίνας.

Από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία μεταγενέστερα της προβλεπόμενης πενταετίας.

Επιπροσθέτως ο αρχικός έλεγχος για την φορολογική περίοδο 01/1/2016 – 31/12/2016 που ολοκληρώθηκε στις 05/12/2023, αναφορικά με τον επίμαχο προμηθευτή είχε στην διάθεση του μόνο το α) υπ' αριθ./26-04-2021 πρωτ. έγγραφο της ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και αφορούσε μόνο το μήνα Μάρτιο του 2016 και β) το υπ' αρ. πρωτ. ΔΟΣ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/9-12-2022 (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕΜΕΕΠ/14-12-2022) έγγραφο από τις αρχές της Βουλγαρίας, ως εκ τούτου δεν διέθετε τη δεδομένη χρονική στιγμή τα απαραίτητα τεκμήρια ώστε να καταλήξει ότι ο επίμαχος προμηθευτής είναι ανύπαρκτος συναλλακτικά και η ελεγχόμενη εταιρία λήπτρια εικονικών συναλλαγών. Παρ' αυτά, ο έλεγχος συμφώνα με την από 05/12/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αρχικού ελέγχου της περιόδου 01/01 – 31/12/2016 και έχοντας δείξει τη δέουσα επιμέλεια για την συγκέντρωση πληροφοριών (ως αποδεικνύεται από το σύνολο των εγγράφων που έχει αποστείλει για την συγκέντρωση πληροφοριών τα οποία αποτυπώνονται ως συνημμένα της από 05/12/2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με id), διατηρεί επιφύλαξη για κάθε νέο δελτίο ή/και έκθεση ελέγχου, παρατυπία ή παράλειψη που ενδέχεται να προκύψουν μετά την ολοκλήρωση του αρχικού του ελέγχου, λόγω του όγκου των δελτίων.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής του φορολογικού έτους 2016 συμπληρωνόταν την 31.12.2021. Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.4646/2019 σε συνδυασμό με την παρ. 27α του άρθρου 66 του ιδίου νόμου, πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, όπως η εν προκειμένω περίπτωση, δύνανται να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι εν προκειμένω έως την 31-12-2027. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, που αφορούν την φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2016, εκδόθηκαν την 05-12-2024, ήτοι εμπρόθεσμα».

Επειδή, η υπηρεσία μας κρίνει βάσιμο και αποδεκτό το συμπέρασμα του ελέγχου.

Συνεπώς ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας δε γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται 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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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».

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

«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).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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

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

«Άρθρο 15. Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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, στην από 10.01.2025 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναγράφονται, μεταξύ άλλων και τα εξής:

«.....

Σύμφωνα με την περ. β του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, την ΠΟΛ. 113/2015 και των ΔΕΔ 584/2023 και 1213/2024 εκπίπτουν οι δαπάνες που αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει

πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Επιπροσθέτως σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1071 / 31.03.2015, 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.

III. 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).».

Επιπλέον με την ΠΟΛ. 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμό 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.).»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι στοιχειοθετείται η εικονικότητα ως προς το λήπτη φορολογικού στοιχείου εάν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από το αναγραφόμενο στο φορολογικό στοιχείο.

Όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, υπό την έννοια, είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη

του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας (ΣτΕ 1338, 1160/2019).

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του-εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή, 'ότι ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (βλ. ΣτΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-506/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.α.)

Εν προκειμένω η φορολογική αρχή απέδειξε πέραν πάσης αμφιβολίας ότι ο εκδότης των επίμαχων συναλλαγών (ως αναλύεται εκτενώς επί της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος στην ενότητα 5) δεν είχε την απαραίτητη επιχειρηματική δομή, το προσωπικό και τους πόρους για να πραγματοποιήσει τις φερόμενες συναλλαγές.

Επιπροσθέτως σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, 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.α.).

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. Πράγματι, 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 συνθήτως 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπεράσμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ. ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ. ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)].

Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο 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).

Ειδικά δε για τον προμηθευτή σημειώνεται ότι:

Στην ενότητα 5.5 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο έλεγχος παρουσιάζει με σαφήνεια και ακρίβεια και επιχειρηματολογεί ότι η δεν διέθετε υλικοτεχνική υποδομή (πχ εγκαταστάσεις, φορτηγά για την μεταφορά της) καθώς όλες τις διαδικασίες μεταφοράς ζάχαρης τις αναλάμβανε η προσφεύγουσα. Επιπλέον δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές καθώς και οι φερόμενοι βασικοί προμηθευτές της ήτοι έχουν κριθεί εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως σελ. 16 της από 05.12.2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Σημειώνεται ότι στην από 05.12.2024 έκθεση ελέγχου (id) αναφέρονται στην ενότητα 5, πληροφοριακά δελτία, έγγραφα κ.τ.λ. που είχαν συλλεχθεί από τον αρχικό έλεγχο της περιόδου 01.01 – 31.12.2016 (της από 05.12.2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με id), προκειμένου ο έλεγχος να αποδείξει τη συνδεσιμότητα των εμπλεκόμενων Ελλήνων

προμηθευτών, ήτοι των οι οποίοι με κάποιο τρόπο συνδέονται μεταξύ τους, και όλοι έχουν κριθεί ότι εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία καθώς και να τεκμηριώσει το επαναλαμβανόμενο μοτίβο επιχειρηματικών συναλλαγών της ελεγχόμενης, στο οποίο μάλιστα συμμετέχει η ίδια ενεργά διαμέσου της συνδεδεμένης μεταφορικής της εταιρείας. Ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

Η συναλλακτική ανυπαρξία της εταιρίας είναι γεγονός που τελεί σε γνώση της ελεγχόμενης εταιρίας, καθώς σύμφωνα με όσα περιγράφονται στην από 05.12.2023 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (id) διαπιστώνεται να υπάρχει και να λειτουργεί ένα επαναλαμβανόμενο μοτίβο συναλλαγών αγοράς και πώλησης ζάχαρης, από εικονικούς προμηθευτές οι οποίοι φέρονται να συνδέονται μεταξύ τους χωρίς να υπάρχει λόγος εμπορικής συνεργασίας. Το μόνο πραγματικό στοιχείο συνδεσιμότητας είναι ότι και οι δύο Έλληνες προμηθευτές φέρονται να πουλάνε ζάχαρη στην ελεγχόμενη εταιρία η οποία μεταφέρεται είτε με φορτηγά της ίδιας της ελεγχόμενης, είτε κυρίως με φορτηγά της συνδεδεμένης εταιρίας

Η προσφεύγουσα δεν προέβαλε κανένα επιχείρημα σχετικά με αυτό το παρατηρούμενο μοτίβο, ήτοι την εμπλοκή και τη συνδεσιμότητα όλων των εμπλεκόμενων μερών, πέρα από τους αναπόδεικτους ισχυρισμούς της. Επιπρόσθετα η ελεγχόμενη εταιρία δεν έχει επεξηγήσει στον έλεγχο επαρκώς γιατί απευθύνεται σε Έλληνες προμηθευτές οι οποίοι εναλλάσσονται, με ίδια χαρακτηριστικά συναλλακτικής ανυπαρξίας ενώ έχει πρόσβαση σε αξιόπιστους προμηθευτές όπως είναι για παράδειγμα η

Τέλος και επικουρικώς επισημαίνουμε την υπ' αριθ. /07.06.2024 απορριπτική απόφαση της ΔΕΔ η οποία έχει κρίνει τις συναλλαγές της ελεγχόμενης με τον προμηθευτή για το φορολογικό έτος 2016.....»

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 717/2024 (σκέψη 5) του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«Επικουρικώς, κρίθηκε ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της αναιρεσείουσας, όπως αυτή εσφαλμένως υπολάμβανε, αφού τέτοιο ζήτημα τίθεται μόνο στην περίπτωση που η εκδότρια επιχείρηση είναι φορολογικώς ανύπαρκτη (ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 505/2012) και όχι όταν η εκδότρια είναι εικονική υπό την έννοια του «αχυράνθρωπου» (ΣτΕ 1184/2010) όπως, εν προκειμένω, η δε αναφορά των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε στην έκθεση ελέγχου ότι η αναιρεσείουσα «εξαπατήθηκε από το υποκρυπτόμενο πρόσωπο» δεν μπορούσε να ανατρέψει την ανωτέρω κρίση του Δικαστηρίου, ότι η αναιρεσείουσα δεν μπορεί να αγνοούσε την ταυτότητα του πραγματικά αντισυμβαλλομένου της στην επίδικη συναλλαγή».

Επειδή, με το από 23.04.2025 υπόμνημα η προσφεύγουσα επικαλείται εκ νέου το γεγονός της καλής πίστης, όσον αφορά στις επίμαχες συναλλαγές με την επιχείρηση με ΑΦΜ

Επειδή, ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης αποδείχθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση ήταν φορολογικώς μεν υπαρκτή, με την έννοια ότι είχε υποβάλλει δήλωση έναρξης

εργασιών στη αρμόδια ΔΟΥ, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη, με την έννοια ότι δεν πραγματοποίησε ούτε θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και επομένως η προσφεύγουσα δεν μπορεί να επικαλεσθεί σε καμία περίπτωση το γεγονός ότι επέδειξε καλή πίστη (βλ. ΣτΕ 717/2024 ανωτέρω).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή καταλόγισε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 ως όφειλε στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται συγκεκριμένα στοιχεία και περιστατικά που να αποδεικνύουν το αληθές της συναλλαγής, δεδομένου ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο σύμφωνα με τα ως άνω.

Επειδή, από το περιεχόμενο των συνταχθεισών δύο (2) εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προκύπτει ότι αυτές περιλαμβάνουν τα πραγματικά περιστατικά κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο καθώς και τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια αυτά καταλογίζονται οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία επιβαρύνσεις και ποινές.

Συνεπώς ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας ε γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **07.01.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ και την **επικύρωση: α)** της υπ' αριθ./05.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και **β)** της υπ' αριθ./05.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/2024

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2016				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	6.899.951,52	7.692.345,52	7.692.345,52	792.394,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				229.794,26
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	1.972.635,21	2.202.429,47	229.794,26	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	16.400,03	16.400,03	16.400,03	
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΜΙΣΘ ΑΚΙΝ	252,00	252,00	252,00	
ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΟΓΑ	50,40	50,40	50,40	

ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.050,00	1.050,00	1.050,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		22.979,43	22.979,43	22.979,43
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.990.387,64	2.243.161,33	2.243.161,33	252.773,69

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/2024

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α 2016				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	15.529.468,80	15.529.468,80	15.529.468,80	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	8.868.534,87	8.182.140,87	8.182.140,87	686.394,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	3.607.497,05	3.607.497,05	3.607.497,05	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	3.607.497,05	3.449.626,43	3.449.626,43	157.870,62
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		157.870,62	157.870,62	157.870,62
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58Α Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		78.935,31	78.935,31	78.935,31
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		236.805,93	236.805,93	236.805,93
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ				

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

**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.