



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1371

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία με έδρα την όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον διαχειριστή αυτής κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ολικά ή μερικά.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού **50.867,41€** πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 25.433,71 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **73.455,69€**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο εργασιών φορολογικός έλεγχος για την ορθή τήρηση των υποχρεώσεων της από την φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 -31/12/2019.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Ελέγχου – Επεξεργασίας της Α΄ Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με ελεγχόμενη την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων με έδρα την και αντικείμενο δραστηριότητας σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω εκδότρια εταιρεία :

α) Το φορολογικό έτος 2018, είκοσι εννέα (29) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 186.890,00€ πλέον Φ.Π.Α. αξίας 44.853,60€, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 4 του ν. 5104/24 και κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 3,4,5,6,7,8,9,11 και 17 του Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014).

β) Το φορολογικό έτος 2019, σαράντα (40) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 300.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. αξίας 72.000,00€, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 4 του ν. 5104/24 και κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 3,4,5,6,7,8,9,11 και 17 του Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014).

Αντικείμενο των επίμαχων συναλλαγών, όπως αυτό περιγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια είναι κατασκευαστικές εργασίες, ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις κλπ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πατρών, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα πορίσματα της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, δεν αναγνώρισε ως εκπιπώμενη δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τα ως άνω τιμολόγια, για το κρινόμενο φορολογικό έτος **2018**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων – Αναιτιολόγητη και αόριστη έκθεση ελέγχου.
- Η απουσία της ειδικά προβλεπόμενης από το νόμο αιτιολογίας από το σώμα της διοικητικής πράξης επιφέρει την ακύρωση της για παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
- Με κανένα τρόπο δεν απεδείχθη ότι η αντισυμβαλλόμενη με την προσφεύγουσα εκδότρια εταιρεία ήτο κατά το χρόνο των κρινόμενων συναλλαγών συναλλακτικώς ανύπαρκτη.

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 5, 7, και 8 του άρθρου 5 « Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

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

.....

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

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

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

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

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

«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, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« 5. 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » 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 ΚΦΕ, 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...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «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».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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 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 (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), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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 (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). 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 (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 64) ορίζεται ότι,

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και επομένως δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και αυτά είναι εικονικά καθώς αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην ως άνω εκδότρια, για τα φορολογικά έτη 2017 – 2021, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Πατρών με το με αριθ. πρωτ. με επισυναπτόμενα το από Πληροφοριακό Δελτίο και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου έρευνας – επεξεργασίας της ως άνω φορολογικής αρχής ως προς την ως άνω εκδότρια διαπιστωθήκαν τα εξής :

1) Δεν διαθέτει τους απαραίτητους αποθηκευτικούς χώρους και την υλικοτεχνική υποδομή (μηχανήματα έργου, φορτηγά κλπ) και το κατάλληλο προσωπικό προκειμένου να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

2) Προκειμένου να εμφανίσει ότι προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές της εμφανίζεται να εκμισθώνει μηχανήματα έργου συντάσσοντας συμφωνητικά μίσθωσης με την εταιρεία η οποία σύμφωνα με το υπ' αριθμ. του αρμόδιου Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών δεν διέθετε και συνεπώς η εν λόγω εκμίσθωση ήταν εικονική. Ούτε ο διαχειριστής διέθετε τέτοια μηχανήματα.

3) Είχε συνάψει πλήθους συμβάσεων παροχής έργου με τρίτους, ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, για τις οποίες δεν διέθετε τα απαραίτητα μέσα και την υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να πραγματοποιήσει τα έργα.

4) Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών αρχείων μη ανταποκρινόμενη στην αρ. Πρόσκληση, αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση.

5) Αναντιστοιχία αγορών – πωλήσεων. Ανακρίβεια δηλώσεων Φ.Π.Α.

6) Από τη συνολική εικόνα του ελέγχου καταδεικνύεται ότι συστάθηκε κύκλωμα στο οποίο χρησιμοποιήθηκαν επιχειρήσεις χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα με μοναδικό σκοπό την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων με εμπλεκόμενες διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ δε αυτών και την ατομική επιχείρηση του ο οποίος είναι ο διαχειριστής και μέλος της εκδότριας

7) Έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την κριθείσα ως εκδότρια σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

8) Στις καταθέσεις των ποσών που συντελούνται στους τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως που τηρεί διαδέχονταν, άμεσα σχεδόν, ισόποσες αναλήψεις / μεταφορές ποσών με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού να διαμορφώνεται σε πολύ χαμηλά επίπεδα μη ικανά για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών μιας ενεργής επιχείρησης.

9) Στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε 246 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 6.742.168,11€ πλέον ΦΠΑ 1.617.415,20€ και στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε 346 εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 10.151.767,07€ πλέον ΦΠΑ 2.436.419,88€.

Επίσης, ως προς τις επίμαχες συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εκδότρια από την οικεία έκθεση ελέγχου επίσης προκύπτει ότι ο παρόν έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πατρών κοινοποίησε νομίμως στην προσφεύγουσα την με αριθμ.πρωτ. πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 ν. 5104/2024 και γνωστοποίηση για την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μαζί με την εντολή ελέγχου, πλην όμως η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, αποστερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, και δεν διαθέτε τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα, λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και της φερόμενης ως εκδότριας εταιρείας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, η προσφεύγουσα, όπως ανωτέρω αναφέρεται, δεν προσκόμισε στον έλεγχο αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο, τα βιβλία και στοιχεία της, ούτε ανταποκρίθηκε στο σημείωμα διαπιστώσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης. Αντίθετα, ο έλεγχος απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια που φαίνεται να παρασχέθηκαν από την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικά με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και της ως άνω εκδότριας, καθώς όπως αποδείχθηκε δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις κρινόμενες συναλλαγές.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την τμηματική ή ολική εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αξίας έκαστον άνω των 500 ευρώ με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, οι εν λόγω δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ β του ΚΦΕ.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από την έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012)

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πατρών αποδέχθηκε τα πορίσματα των ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ως προς τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα με την αρ. πρωτ. Πρόσκληση άρθρου 14 ν. 5104/2024 βιβλία και στοιχεία της με αποτέλεσμα την ματαίωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε ως Λογιστικές διαφορές τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία φορολογικών ετών 2018 -2019 βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ακολούθως ορθώς δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα εν λόγω εικονικά τιμολόγια, τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018 – 2019, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01/2018 - 31/12/2018

Α . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	50.867,41€	50.867,41€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	25.433,71€	25.433,71€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	73.455,69€	73.455,69€

(αριθμ. πράξης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.