



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα, 9/5/2023

Αριθμός Απόφασης: 1104

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 9/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., κατά: α) της υπ' αριθ. /6-12-2022 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, και β) της υπ' αριθ. /6-12-2022 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Επί της από 9/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα,

και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./6-12-2022 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ποσού 83.357,60 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 41.678,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 125.036,40 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./6-12-2022 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία Φ.Π.Α. ποσού 68.557,00 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 34.278,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 102.835,50 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 2/12/2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ./27-09-2022 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Αιτία του ελέγχου ήταν η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρία, κατά τη χρήση 2016, πέντε (5) φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη εικονικών στοιχείων, με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 40.650,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9.756,00 ευρώ και έξι (6) φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη εικονικών στοιχείων, με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 127.500,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 30.300,00 ευρώ.

Εν συνεχεία, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε στη χρήση 2016 πέντε (5) φορολογικά στοιχεία εκδόσης της ατομικής επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 119.290,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 28.501,60 ευρώ. Η εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε στη χρήση 2016 εικονικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, βάσει του με αριθ. πρωτ./1-11-2022 απαντητικού εγγράφου του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, το οποίο διενεργούσε φορολογικό έλεγχο της εν λόγω επιχείρησης κατά τη διάρκεια διενέργειας του ελέγχου της προσφεύγουσας.

Ο έλεγχος αφαίρεσε από τις δαπάνες που εξέπεσε η προσφεύγουσα εταιρία, κατά το φορολογικό έτος 2016, την αξία των τιμολογίων που εκδόθηκαν από τους ως άνω εκδότες εικονικών στοιχείων, προσαυξάνοντας το φορολογητέο εισόδημα και αντίστοιχα, ως προς τον Φ.Π.Α., αφαίρεσε από τις φορολογητέες εισροές την αξία των εν λόγω τιμολογίων και μείωσε ανάλογα τον φόρο εισροών, με αποτέλεσμα να προκύψουν οι προαναφερόμενες διαφορές φόρου. Τα τιμολόγια έκδοσης των, με Α.Φ.Μ., και, με Α.Φ.Μ., προσκομίσθηκαν και κατασχέθηκαν από τον έλεγχο ενώ τα τιμολόγια έκδοσης της, με Α.Φ.Μ., δεν προσκομίσθηκαν, οπότε ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του μόνο τα στοιχεία που αναφέρονταν στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας. Τα τιμολόγια αυτά ήταν ανά εκδότη τα κάτωθι:

Πέντε (5) φορολογικά στοιχεία έκδοσης(Α.Φ.Μ.)

A/A	ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
1	Τ.Π.Υ. 149/08-06-2016	7.750,00	1.860,00	Δημιουργία μακετών για την προώθηση προϊόντων και δημιουργία μπάνερς για προβολή στο διαδίκτυο
2	Τ.Π.Υ. 150/29-06-2016	3.600,00	864,00	Δημιουργία μακετών για την προβολή προϊόντων σε εφημερίδες και περιοδικά
3	Τ.Δ.Α. 190/29-06-2016	13.800,00	3.312,00	Διαφημιστικά είδη (αναπτήρες 5.000 τεμ., μπλούζες τύπου ρολο 300 τεμ., μπλούζες μακό 1.000 τεμ.)
4	Τ.Δ.Α. 158/24-08-2016	7.000,00	1.680,00	Διαφημιστικά είδη (αναπτήρες 2.000 τεμ, μπουφάν αμάνικα 200 τεμ., μπλούζες μακό 500 τεμ.)
5	Τ.Δ.Α. 159/08-09-2016	8.500,00	2.040,00	Αυτοκόλλητα προϊόντων για τα φορτηγά της επιχείρησης
ΣΥΝΟΛΟ		40.650,00	9.756,00	

Έξι (6) φορολογικά στοιχεία έκδοσης(Α.Φ.Μ.)

A/A	ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
1	Τ.Π.Υ. 96/28-03-2016	30.000,00	6.900,00	Εργασίες βαψίματος κοιλοδοκών, ξυσίματος, βαφής παταριών με χρώμα ρητινούχο, ψευδοροφές και βάψιμο γραφείων
2	Τ.Π.Υ. 121/27-06-2016	32.000,00	7.680,00	Εργασίες βαψίματος βοηθητικών χώρων, τοποθέτησης πλακιδίων μπάνιων, κατασκευής χωρισμάτων από γυψοσανίδες και τοποθέτηση πάνελ
3	Τ.Π.Υ. 150/22-9-2016	15.500,00	3.720,00	Εργασίες τοποθέτησης βιομηχανικών δαπέδων
4	Τ.Π.Υ. 320/29-11-2016	15.000,00	3.600,00	Εργασίες τοποθέτησης βιομηχανικού δαπέδου εξωτερικού χώρου (έναντι)
5	Τ.Π.Υ. 321/8-12-2016	15.000,00	3.600,00	Εργασίες τοποθέτησης βιομηχανικού δαπέδου εξωτερικού χώρου (εξόφληση)
6	Τ.Π.Υ. 322/22-12-2016	20.000,00	4.800,00	Εργασίες βαψίματος κοιλοδοκών με ρητίνη
ΣΥΝΟΛΟ		127.500,00	30.300,00	

Πέντε (5) φορολογικά στοιχεία έκδοσης(Α.Φ.Μ.)

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	932/23-3-2016	12.800,00	2.944,00
2	150/29-6-2016	39.990,00	9.597,60
3	1029/15-9-2016	15.500,00	3.720,00
4	1411/18-11-2016	25.500,00	6.120,00
5	1412/21-12-2016	25.500,00	6.120,00
ΣΥΝΟΛΟ		119.290,00	28.501,60

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

1. Ο έλεγχος δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αποτυπώνουν πραγματικές συναλλαγές, ανεξαρτήτως ενδεχόμενων παρατυπιών ή παρανομιών των εκδοτών τους.
2. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 – *Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε)*, ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

[...]

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 [...]

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 – *Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) του Κ.Φ.Δ.* ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 – *Πεδίο εφαρμογής των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014)*, ισχύει ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

[...]

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη [...]

Επειδή με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 – *Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014)* ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 – *Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος* του ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση [...]

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας [...]

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

[...]

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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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 αποστελλόμενα 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.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 – Αυθεντικότητα του τιμολογίου του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«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 παράγραφο 5 του άρθρου 66 – Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Κ.Φ.Δ., 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 [...] 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, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1142/2016 με θέμα: «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του νέου Κεφαλαίου Δωδέκατου «ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ - ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ» (άρθρα 66-71) του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό προστέθηκε στον Κ.Φ.Δ., με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (Φ.Ε.Κ. Α' 129/17.10.2015)» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε ότι:

«*Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων*

i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).

ii. Ειδικά, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 – *Επαρκής αιτιολογία* του Κ.Φ.Δ., ισχύει 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, με το άρθρο 65 – *Βάρος απόδειξης* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 έχει κριθεί ότι:

«*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, 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 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 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, 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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 επιτηδεύματία 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 ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη πορίσματα ελέγχων, προγενέστερων ή εν εξελίξει, αναφορικά με τους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στοιχειοθέτησε επαρκώς τη θέση του περί εικονικότητας των εν λόγω τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής. Συγκεκριμένα έλαβε υπόψη του τα εξής:

Για τον εκδότη(Α.Φ.Μ.)

(Από την από 14/10/2022 Έκθεση Αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών)

1. Χωρίς να απασχολεί προσωπικό και χωρίς να διαθέτει την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή (μεταφορικά μέσα, φορητά μηχανήματα, εκτυπωτικές μονάδες, εργαλεία χειρός) εμφανίζεται να διαθέτει στους πελάτες του μεγάλες ποσότητες διαφημιστικών ειδών, να προβαίνει σε εκτεταμένες εργασίες εκτύπωσης διαφημιστικών ειδών, να παρέχει υπηρεσίες εξεύρεσης νέων πελατών έναντι προμήθειας και να εκτελεί πληθώρα τεχνικών έργων.

2. Κατά τον χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων χρήσης 2016 δε δραστηριοποιούνταν στην αναγραφόμενη σε αυτά διεύθυνση.

3. Βάσει απαντητικού εγγράφου του ΕΦΚΑ δεν ήταν απογεγραμμένος εργοδότης στο μητρώο του για το διάστημα από 1/1/2015 – 21/12/2016.

Για τον εκδότη(Α.Φ.Μ.)

(Από την από 7/9/2022 Έκθεση Αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών)

1. Δεν προσκόμισε στον έλεγχο το τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, ματαιώνοντας επί της ουσίας τη διενέργεια του ελέγχου.
2. Δεν πραγματοποίησε κατά τα έτη από 2016 – 2019 αξιόλογες αγορές υλικών ώστε να είναι εφικτή η υλοποίηση των αναγραφόμενων στα εκδοθέντα στοιχεία εργασιών.
3. Βάσει απαντητικού εγγράφου του ΕΦΚΑ δεν απασχόλησε προσωπικό για το ίδιο διάστημα, αν και εμφανιζόταν να προβαίνει σε εκτεταμένες τεχνικές εργασίες.

Για την εκδότρια(Α.Φ.Μ.)

(Από το με αριθμό πρωτ. /1-11-2022 έγγραφο του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πατρών)

1. Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της.
2. Βάσει απαντητικού εγγράφου του ΕΦΚΑ φέρεται να μην απασχόλησε προσωπικό το έτος 2016.
3. Από υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών έτους 2016 τα ακαθάριστα έσοδά της ανήλθαν σε 1.757.689,55 ευρώ και οι αγορές – δαπάνες σε 79.492,32 ευρώ ενώ βάσει της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το ίδιο έτος τα ακαθάριστα έσοδά της ανήλθαν σε 1.483.217,64 ευρώ και οι αγορές εμπορευμάτων σε 1.308.847,14 ευρώ.
4. Από την κίνηση των τραπεζικών της λογαριασμών δε διαπιστώνεται καμία κατάθεση σχετική με την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

Επειδή η προσφεύγουσα, με το με αριθ. πρωτ. /24-11-2022 έγγραφο υπόμνημά της προς απάντηση του υπ' αριθ. /2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αποτυπώνονταν στα επίμαχα τιμολόγια αφού, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου:

1. δεν υπέβαλε αντίγραφο σύμβασης (με τον εκδότη) ούτε παρακράτησε το προβλεπόμενο διαφημιστικό τέλος του Ν.2880/2001, ώστε να δύναται να εκπέσει την εν λόγω διαφημιστική δαπάνη,
2. δεν προσκόμισε κατάσταση συμφωνητικών (με τους εκδότες) ούτε παρακράτησε το 3%, όπως προβλέπεται σε αμοιβές τεχνικών έργων, ώστε να δύναται να αναγνωριστεί φορολογικά η αντίστοιχη δαπάνη,
3. στα προσκομισθέντα «εντάλματα πληρωμής» και «πινάκια παράδοσης αξιογράφων» που αφορούν εκχωρήσεις επιταγών πελατών της προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων δεν υπάρχουν υπογραφές ή αποδείξεις είσπραξης των εκδοτών (ληπτών των επιταγών).

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρία δε δύναται να εκπέσει δαπάνες που έχει μεν καταχωρήσει στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της αλλά δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, κατά τα οριζόμενα του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε.

Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τα αποτελέσματα και τις φορολογητέες εισροές που δήλωσε η προσφεύγουσα κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, στις αντίστοιχες δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α., αφαιρώντας τις δαπάνες που δεν ήταν πραγματικές, και επομένως απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός της.

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 – *Παραγραφή* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, με την παράγραφο 3 του ως άνω άρθρου του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 παρ. 2 του ν. 4646/2019, 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:

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

αβ) 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 το οποίο αφορούν [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 – *Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής* παρ. 27 περ. α' του Ν.4646/2019 ορίζεται ότι:

«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 [...]

Επειδή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου του 66 Κ.Φ.Δ., και ως εκ τούτου υποπίπτει στη δεκαετή παραγραφή της προπαρατεθείσας παραγράφου 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις, που εκδόθηκαν την 6/12/2022 και κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα την 8/12/2022, αφορούν το φορολογικό έτος 2016 το οποίο, ακόμα και βάσει των γενικών περί πενταετούς παραγραφής διατάξεων του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., παραγραφόταν την 31/12/2022.

Ως εκ τούτου, εφόσον δεν ανακύπτει ζήτημα παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων, αβάσιμα προβάλλεται ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης 9/1/2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης σε ευρώ - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2016 (υπ' αριθ./6-12-2022 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη	10.321,06	297.761,06	297.761,06	287.440,00
Φόρος (χρεωστικό ποσό)	2.993,11	86.350,71	86.350,71	83.357,60
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	108,00	108,00	108,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	21,60	21,60	21,60	
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		41.678,80	41.678,80	41.678,80
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.922,71	128.959,11	128.959,11	125.036,40

Ως προς τον Φ.Π.Α.

Φορολογικό έτος 2016 (Υπ' αριθ./6-12-2022 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.467.844,61	1.467.844,61	1.467.844,61	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.434.287,86	1.146.847,86	1.146.847,86	287.440,00
Φόρος εκροών	316.228,52	316.228,52	316.228,52	

Υπόλοιπο φόρου εισροών	308.262,43	239.705,43	239.705,43	68.557,00
Πιστωτικό υπόλοιπο 31/12/2015	997,61	997,61	997,61	
Χρεωστικό υπόλοιπο		68.557,00	68.557,00	
Πρόστιμο αρ. 58^Α Κ.Φ.Δ.		34.278,50	34.278,50	34.278,50
Σύνολο φόρου για καταβολή		102.835,50	102.835,50	102.835,50

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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 .