



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29 -05-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1369**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604561
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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 27-01-2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ετερόρρυθμης Εταιρείας « ΣΙΑ ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ», με τον διακριτικό τίτλο « ΕΕ», ΑΦΜ, που εδρεύει στην Αττικής, οδός αρ., κατά:

α) Της με αριθμ. /2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, Διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της με αριθμ. /2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, Διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) της με αριθμ. /2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, Διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

δ) της με αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (Διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2011), του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

ε) της με αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (Διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2012), του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

στ) της με αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (Διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 27-01-2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ετερόρρυθμης Εταιρείας « ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ», ΑΦΜ 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με την με αριθμ./2022 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/- 31/12/2011 συνολικού ποσού **2.500,00€**.

Η επιβολή του ως άνω προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και σύμφωνα με τις παραγρ. 2 και 3 της Ε. 2042/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, επιλέγεται ως ευνοϊκότερο από το προβλεπόμενο πρόστιμο του άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη, από την προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα «» σαράντα οκτώ (48) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, εκδόσεως της εταιρείας « Ε.Π.Ε. , με Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 186.230,30€, πλέον Φ.Π.Α. 42.832,97€, τη κρινόμενη Διαχειριστική περίοδο 01/01/- 31/12/2011, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,8,12,18 και 19 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

B. Με την με αριθμ./2022 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο για τη Διαχειριστική περίοδο 01/01/- 31/12/2012 συνολικού ποσού **2.500,00€**.

Η επιβολή του ως άνω προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και σύμφωνα με τις παραγρ. 2 και 3 της Ε. 2042/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, επιλέγεται ως ευνοϊκότερο από το προβλεπόμενο πρόστιμο του άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία, δέκα πέντε (15) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής,κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου

19 του ν. 2523/1997, εκδόσεως της εταιρείας « Ε.Π.Ε. με Α.Φ.Μ.συνολικής καθαρής αξίας 84.886,00€, πλέον Φ.Π.Α. 19.523,78€ τη κρινόμενη Διαχειριστική περίοδο 01/01/- 31/12/2012, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,8,12,18 και 19 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Γ. Με την με αριθμ./2022 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο για τη Διαχειριστική περίοδο 01/01/- 31/12/2013 συνολικού ποσού **2.500,00€**.

Η επιβολή του ως άνω προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και σύμφωνα με τις παραγρ. 2 και 3 της Ε. 2042/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, επιλέγεται ως ευνοϊκότερο από το προβλεπόμενο πρόστιμο του άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη από την προσφεύγουσα, δώδεκα (12) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, εκδόσεως της εταιρείας « Ε.Π.Ε. με Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 43.394.00€, πλέον Φ.Π.Α. 9.980,62€ τη κρινόμενη Διαχειριστική περίοδο 01/01/- 31/12/2013, παραβαίνοντας τις διατάξεις των άρθρων 1, 2 και 8 του ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.)

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 29-12-2022 οικεία έκθεση ελέγχου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου του ίδιου Ελεγκτικού Κέντρου, η οποία έλαβε υπόψη της τα αποτελέσματα του ελέγχου που αναφέρονται στο υπ' αριθμ. πρωτ.:/23-3-2021 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. εισερχομένου από την Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

Δ. Με την υπ' αριθμ./2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/- 31/12/2011), ποσού 47.267,18€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 67.148,34€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **117.199,47€**.

Ε. Με την υπ' αριθμ./2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/- 31/12/2012), ποσού 41.302,12€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 49.562,55€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **90.864,67€**.

ΣΤ. Με την υπ' αριθμ./2021 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/- 31/12/2013), ποσού 14.320,02€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 17.184,02€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **31.504,04€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία που τηρήθηκαν και στα στοιχεία που λήφθηκαν, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε

ανακριβείς δηλώσεις Εισοδήματος αιτία λήψης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων στα κρινόμενα έτη.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, εκδόθηκαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 29-12-2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου στη φορολογία εισοδήματος του Προϊσταμένου του ίδιου Ελεγκτικού Κέντρου η οποία έλαβε υπόψη της τα αποτελέσματα του ελέγχου που αναφέρονται στο υπ' αριθμ. πρωτ.:/23-3-2021 πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. εισερχομένου από την Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία συνεπεία της υπ' αριθμ./2/9873/3-10-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ένσταση αοριστίας της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν εικονικές.

2. Ένσταση καλής πίστης λήπτη εικονικού παραστατικού.

Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προσκόμισε τη φορολογική αρχή όλες τις διαπραπειακές συναλλαγές που είχε, τόσο με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, όσο και με τις πελάτισσες της εταιρείας τις οποίες αφορούσε η εκάστοτε διανομή των διαφημιστικών φυλλαδίων.

3. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της συνεπούς συμπεριφοράς

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ ορίζεται ότι :

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι :

«Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

.....

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, στο άρθρο 19 παραγ. 4 του Ν. 2523/1997, που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζονται τα ακόλουθα: «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο

φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιοσδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 : «.....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 παρόντος νόμου 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, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. β' «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)

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

γ) [...].»

Επειδή, 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός

του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο(πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ, « 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, με την απόφαση 1238/2018 ΣτΕ 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 επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, με θέμα: Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που

αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. 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.»

Επειδή, εξάλλου στο άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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, 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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2633/2002 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 5 της απόφασης): «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως από όργανο της οικονομικής εφορείας (ήδη Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας), στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο φορολογούμενος, αποτελεί ουσιώδη τύπο για την έκδοση της οικείας πράξεως προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας (αρχικής ή συμπληρωματικής), δεν υπάρχει δε παράλειψη του ως άνω ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συνετάγη έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για τον υπόχρεο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, το οποίο υιοθετεί τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα ελέγχου οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακινήσεως Αγαθών (ΥΠ.Ε.Δ.Α.), κατά τον οποίο διεπιστώθη η τέλεση παραβάσεων του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, έστω και αν ο έλεγχος αυτός των οργάνων της ΥΠΕΔΑ έγινε επ' ευκαιρία ερεύνης βιβλίων και στοιχείων άλλου φορολογούμενου και συνετάγη από αυτά πληροφοριακό δελτίοπερί των διαπιστώσεων και των συμπερασμάτων του ελέγχου των διαβιβασθέν στην αρμόδια Δημοσία Οικονομική Υπηρεσία. Και τούτο διότι στην περίπτωση αυτήεχώρησε η κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στο κατά τα ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο στοιχείων των οργάνων της ΥΠΕΔΑ(αρμόδιας κατά το άρθρο 19 παρ. 2 του Π.Δ. 960/1978, φ. 237, για τον έλεγχο γενικώς της τηρήσεως των διατάξεων του Κ.Φ.Σ.) από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας, δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και συνετάγη και σχετική έκθεση ελέγχου (πρβλ. ΣΤΕ 4505/1995).»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «8. ...η τέλεση φορολογικής παράβασης[...]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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης[πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσηςφορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) -πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 εππαμ.,

1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015,σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού).Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων(πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...].»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2021/29-3-2021 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και τη συνημμένη σε αυτό από 12/2/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ/Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας με ΑΦΜ, προέκυψε κατόπιν προγενέστερου ελέγχου στην εταιρεία ΕΠΕ με ΑΦΜ

Από τον τελευταίο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενηΕΠΕ εξέδωσε κατ' επανάληψη πλήθος εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων σε διάφορους πελάτες της συνολικής αξίας 33.740.594,52€ κατά τις χρήσεις 2009 έως 2013, μεταξύ αυτών συμπεριλαμβανομένης και της Ε.Π.Ε.. Εν προκειμένω, η ανωτέρω νομική οντότητα, έλαβε κατά τη χρήση 2010 σαράντα τέσσερα (44) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας ποσού 1.584.212,08€, κατά τη χρήση 2011 εκατόν σαράντα τέσσερα (144) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ποσού 4.002.885,62€, κατά τη χρήση 2012 εκατόν έξι (106) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.062.752,65€ και κατά τη χρήση 2013 εβδομήντα τέσσερα (74) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.420.507,98€.

Εν συνεχεία, κατόπιν του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε στην εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εταιρεία Ε.Π.Ε. διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και ότι ενόψει των επιχειρηματικών δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου εργασιών, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις παροχές που φερόταν να προσφέρει. Συγκεκριμένα στην με αριθ. υπόθεσης 211665 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής με ελεγχόμενη της την ω άνω εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων εταιρεία αναφέρονται τα κάτωθι:

- α) Δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση. Συγκεκριμένα ο έλεγχος αναζήτησε την εν λόγω εκδότρια εταιρεία στην δηλωθείσα έδρα «....., Ηράκλειο Αττικής» όπου δεν εντοπίστηκε να λειτουργεί. (σχετ. εντολή/181201/04-06-2020). Στη συνέχεια ο έλεγχος αναζήτησε τον διαχειριστή με Α.Φ.Μ. στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του «, Αττικής» όπου δεν εντοπίστηκε. Από έρευνα που πραγματοποιήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο ανωτέρω δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις από 2010 και μετά.
- γ) Δεν διέθετε το απαιτούμενο ανθρώπινο δυναμικό,
- δ) Δεν είχε αγορές ή εισαγωγές για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και επί των στοιχείων που εξέδωσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Βάσει του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κρίθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εταιρεία, κατά τις χρήσεις 2010, 2011, 2012, και 2013 συνολικής καθαρής αξίας 1.670.433,19€, 4.129.566,49€, 4.145.869,52€ και 4.481.950,32€ αντιστοίχως ήταν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, ο μικρός αριθμός εργαζομένων σε συνδυασμό με την εβδομαδιαία απασχόλησή τους από την εκδότρια ΕΠΕ που στην πλειοψηφία τους απασχολήθηκαν 10 με 20 ώρες

εβδομαδιαία, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου ΕΞ-...../24-09-2020 έγγραφο της ΕΡΓΑΣΙΑΣ, δεν είναι ικανός να φέρει σε πέρας το έργο της διανομής εκατομμυρίων διαφημιστικών φυλλαδίων σε πολύ περιορισμένο χρονικό διάστημα προς τον ελεγχόμενο και παράλληλα να παρέχει και άλλες υπηρεσίες αξίας εκατομμυρίων ευρώ σε τρίτους.

Επειδή, η συναλλακτική ανυπαρξία των επίμαχων συναλλαγών διαπιστώθηκε πέραν πάσης αμφιβολίας, με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση στο προαναφερόμενο Δελτίο Πληροφοριών και Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στις διαπιστώσεις και στα συμπεράσματα των οποίων βασίστηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή πράξεις μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου, και **επομένως αβασίμως** η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η Ελεγκτική Αρχή δεν απέδειξε την συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας εταιρείας.

Επειδή, ο κρινόμενος έλεγχος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έλαβε υπόψη του αφενός το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ./23-3-2021 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και τη συνημμένη σε αυτό Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των ΠΔ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), με ελεγχόμενη την εκδότρια εταιρεία, αφετέρου τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία στον έλεγχο, καθώς και τις διατυπωθείσες απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, με το υπ' αριθ. πρωτ. Εισερχ. του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ./22-12-2022 Υπόμνημα της.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων 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) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.**: «*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 φόρου.*»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 10 «Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών» παρ. 6 του ν. 4093/2013** ορίζεται:

« [...]6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.[...]»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, ως λήπτρια των επίμαχων τιμολογίων εκδοθέντων από την ως άνω συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία Ε.Π.Ε, βαρύνεται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της εκδότριας εταιρείας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για την απόδειξη ότι συνδιαλλάχθηκε με την εκδότρια επιχείρηση προσκομίζει την από 15/10/2012 Σύμβαση έργου μεταξύ της εκδότριας και της ίδιας καθώς και τραπεζικά εμβάσματα (Σχετ. 11, 24, 33 και 31), ωστόσο αμφότερα δεν επαρκούν για να αποδείξουν ότι πράγματι παρασχέθηκαν οι συμφωνημένες υπηρεσίες. Συγκεκριμένα, σχετικά με τα τραπεζικά εμβάσματα αναφέρουμε ότι ούτε προκύπτει η εξόφληση ενός εκάστου τιμολογίου ούτε ότι τα φερόμενα συνολικά εμβάσματα συμφωνούν σε ύψους με την συνολική αξία των επίμαχων τιμολογίων (η συνολική αξία των εμβασμάτων υπερβαίνει το ποσό των 150.000€ από την συνολική αξία των επίμαχων τιμολογίων, χωρίς να δίνεται καμία διευκρίνιση γι αυτό). Επιπλέον, η από 15-10-2012 Σύμβαση Έργου (Σχετ. 31) δεν δύναται να ληφθεί υπόψη καθώς υπογράφεται από πρόσωπο που δεν ήταν νόμιμος εκπρόσωπος της εκδότριας, το χρόνο σύνταξης της σύμβασης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία επίσης επικαλείται και προσκομίζει τιμολόγια τα οποία εξέδωσε σε πελάτες και δελτία αποστολής διαφημιστικού υλικού, ωστόσο δεν επαρκούν για να αποδείξουν ότι πράγματι παρασχέθηκαν οι συμφωνημένες επίμαχες υπηρεσίες από την ως άνω εκδότρια.

Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση τεκμηριώθηκε κατόπιν διεξοδικής έρευνας, επαρκώς και εμπεριστατωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης, ενώ αντίθετα δεδομένης της προαναφερθείσας συναλλακτικής ανυπαρξίας η προσφεύγουσα από την πλευρά της ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε συναλλαγές με την εκδότρια χωρίς ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός να τεκμηριώνεται με στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως η εκδότρια επιχείρηση δραστηριοποιήθηκε και συναλλάχθηκε μαζί της και να ανατρέπουν το πόρισμα των ως άνω ελέγχων που διενεργήθηκαν.

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.

Ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ’ αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29-12-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου Προστίμου και Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 27-01-2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ετερόρρυθμης Εταιρείας « ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ», ΑΦΜ , και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

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

A. Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015

Διαχειριστική περίοδος 01/01/- 31/12/2011

Πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013: **2.500,00€**
(αριθμ. πράξης/2022)

Διαχειριστική περίοδος 01/01/- 31/12/2012

Πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013: **2.500,00€**
(αριθμ. πράξης/2022)

Διαχειριστική περίοδος 01/01/- 31/12/2013

Πρόστιμο της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013: **2.500,00€**
(αριθμ. πράξης/2022)

B. Φορολογία Εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/- 31/12/2011)	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	47.267,18€
Πρόστιμο ανακρίβειας	67.148,34€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	117.199,47€

(αριθμ. πράξης /2022)

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/- 31/12/2012)	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	41.302,12€
Πρόστιμο ανακρίβειας	49.562,55€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	90.864,67€

(αριθμ. πράξης /2022)

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/- 31/12/2013)	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	14.320,02€
Πρόστιμο ανακρίβειας	17.184,02€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.504,04€

(αριθμ. πράξης /2022)

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.