



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.03.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 926

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604550
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

4. Την από **13.12.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής οδός, υπό την ιδιότητά του ως νομίμου εκπροσώπου και εκκαθαριστή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ (υπό εκκαθάριση) κατά:

α) της υπ' αριθ...../13.11.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2023, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

- β) της υπ' αριθ./13.11.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- γ) της υπ' αριθ./13.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- δ) της υπ' αριθ./13.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- ε) της υπ' αριθ./13.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- στ) της υπ' αριθ./13.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
5. α) Τις υπ' αριθ./13.11.2023 &/13.11.2023 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 για τα φορολογικά έτη 2023 & 2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
- β) Τις υπ' αριθ./13.11.2023 &/13.11.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
- γ) Τις υπ' αριθ./13.11.2023 &/13.11.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ./13.12.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής οδός, υπό την ιδιότητά του ως νομίμου εκπροσώπου και εκκαθαριστή της υπό εκκαθάριση εταιρίας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με 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./13.11.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 500,00 ευρώ καθώς αυτή δεν ανταποκρίθηκε σε αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης και συγκεκριμένα α) στη με αριθμό πρωτοκόλλου/06.07.2021 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017, 2018, β) στο με αριθμό πρωτοκόλλου/25.05.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθ. 14 ν. 4987/2022) του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017, 2018, γ) στο με αριθμό πρωτοκόλλου25.05.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθ. 14 ν. 4987/2022) του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για την παροχή αιτιολογήσεων-διευκρινίσεων για τις 122 πιστώσεις ύψους 1.081.112,71 ευρώ του με αριθμό τηρηθέντος λογαριασμού της από την ελεγχόμενη.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13.11.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός πέντε (5)

εργασίμων ημερών στα ανωτέρω τρία αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθ. 14 του ν. 4987/2022.

Με την υπ' αριθ./13.11.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 100,00 ευρώ καθώς η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και δεν δήλωσε τη μεταβολή της έδρας της, καθώς την 01.02.2020 δηλώθηκε η με αριθμό/01.02.2020 η λύση της μίσθωσης και η ταυτόχρονη αποχώρηση της προσφεύγουσας από την οδό, ΤΚ

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13.11.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα δεν δήλωσε τη μεταβολή της έδρας κατά παράβαση συνδυαστικά των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 2859/2000, του άρθρου 10 παρ. 3 και του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ν. 4987/2022. Για την ανωτέρω παράβαση επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του ίδιου νόμου.

Με την υπ' αριθ./13.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2017, ΦΠΑ 54.820,09 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ 27.410,05 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 82.230,14 ευρώ λόγω μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων και κατ' επέκταση μη αναγνώρισης των σχετικών δαπανών.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13.11.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βάσει της οποίας δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο εισροές ύψους 228.416,95 ευρώ κατ' εφαρμογή του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία.

Με την υπ' αριθ./13.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018, ΦΠΑ 278.222,25 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ 139.111,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 417.333,39 ευρώ λόγω μη προσκόμισης φορολογικών στοιχείων και κατ' επέκταση μη αναγνώρισης των σχετικών δαπανών.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13.11.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βάσει της οποίας δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο εισροές ύψους 918.412,51 ευρώ κατ' εφαρμογή του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία.

Με την υπ' αριθ./13.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2017, φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων 67.690,64 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ 33.845,32 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 101.535,96 ευρώ λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών ύψους 233.416,00 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13.11.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βάσει της οποίας δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο αγορές-δαπάνες ύψους 233.416,00 ευρώ, αποτελούσες λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. γ' του ν. 4172/2013.

Το ποσό των λογιστικών διαφορών αφορά στη μη αναγνώριση ισόποσων δαπανών καθώς δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία.

Με την υπ' αριθ./13.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018, φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων 336.917,96 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ 168.458,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 505.376,94 ευρώ λόγω αφενός του επαναπροσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων σε 1.167.450,00 ευρώ και αφετέρου της προσθήκης λογιστικών διαφορών 920.915,49 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13.11.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βάσει της οποίας αφενός επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα σε 1.167.450,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. γ' του ν. 4172/2013, αφετέρου δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο αγορές-δαπάνες ύψους 920.915,49 ευρώ, αποτελούσες λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. γ' του ν. 4172/2013.

Το ποσό των λογιστικών διαφορών αφορά στη μη αναγνώριση ισόποσων δαπανών καθώς δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 26 του ν. 4987/2022 (αξιολογημένες-προτεραιοποιημένες υποθέσεις έτους 2023), εκδοθείσας προς τούτο της υπ' αριθ./03.06.2021 εντολής μερικού ελέγχου των φορολογικών ετών 2017 και 2018 του προϊστάμενου της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων η οποία τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ./10.02.023 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως προς τις φορολογίες εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

Από τις συνταχθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) προκύπτουν τα κάτωθι:

Σκοπός: Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Καταστατικού η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας είναι οι κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά ή μη κτίρια και είναι υπόχρεη τήρησης διπλογραφικών βιβλίων (Γ' κατηγορίας), σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Εκδόθηκε η με αριθμό πρωτ./08.06.2021 γνωστοποίηση υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 & 398 του Ν.4512/2018 από τη ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων. Εστάλη στην έδρα της ελεγχόμενης με συστημένη επιστολή με αριθμό REGR και επισυναπτόμενη τη με αριθμό/03.06.2021 εντολή μερικού ελέγχου . Επεστράφη από τα ΕΛΤΑ ως «αζήτητη» επιστολή.

Στις 05.07.2021 ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης επί της οδού στις Αχαρνές προκειμένου να επιδοθεί η ανωτέρω γνωστοποίηση και η με αριθ. πρωτ./02.07.2021 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017-2018 και διαπίστωσε ότι δεν λειτουργούσε στο χώρο η ελεγχόμενη οντότητα.

Ο έλεγχος απέστειλε το με αρ.πρωτ./20.09.2021 έγγραφο προς τον ιδιοκτήτη του ακινήτου (με ΑΦΜ) ζητώντας του στοιχεία για τη μίσθωση του καταστήματος. Απάντησε με τη με ημερομηνία 05.10.2021 υπεύθυνη δήλωση του όπου δήλωσε ότι το ακίνητο ήταν μισθωμένο από 21.09.2017 έως 30.07.2018 οπότε η εταιρεία αποβλήθηκε από το μίσθιο. Στις 18.09.2018 η εταιρεία ενοικίασε εκ νέου το μίσθιο και αποχώρησε οριστικά την 01.02.2020.

Η μη δήλωση της μεταβολής της εγκατάστασης (έδρας) της ή διακοπής της αποτελεί διαδικαστική παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), του άρθρου 10 παρ. 3 & 4 και του άρθρου 54 παρ. 1 περίπτωση α' του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) και ο έλεγχος επέβαλε το πρόστιμο της περίπτωσης α' παράγραφος 2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

Στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθ. πρωτ./06.07.2021 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017-2018 η οποία εστάλη με συστημένη επιστολή με αριθ. RE GR στη δηλωθείσα κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας (ΑΦΜ) επί της οδού στις Η επιστολή επεστράφη από τα ΕΛΤΑ ως «αζήτητη».

Μετά τη μεταφορά των προς έλεγχο υποθέσεων από τη ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων στο 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, εκδόθηκε από το τελευταίο η με αριθμό/10.02.2023 τροποποίηση της εντολής ελέγχου . Εστάλη η με αριθμό 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/16.02.2023 γνωστοποίηση υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ν. 4987/2022 με επισυναπτόμενη την ανωτέρω εντολή ελέγχου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ με συστημένη επιστολή με αριθμό RE GR στη δηλωθείσα κατοικία του διαχειριστή-εκκαθαριστή της ελεγχόμενης οντότητας (ΑΦΜ) επί της οδού στις Από το ηλεκτρονικό αρχείο των ΕΛΤΑ προκύπτει ότι παραλήφθηκε στις 22.02.2023. Εκδόθηκε το με αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/25.05.2023 αίτημα παροχής στοιχείων και πληροφοριών (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ) για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017-2018. Εστάλη συστημένα με αριθμό RE GR στη δηλωθείσα κατοικία του διαχειριστή-εκκαθαριστή της ελεγχόμενης οντότητας (ΑΦΜ) επί της οδού Από το ηλεκτρονικό αρχείο των ΕΛΤΑ προκύπτει ότι παραλήφθηκε στις 29.05.2023. Αν και παρήλθε το διάστημα των πέντε εργασίμων (5) ημερών από την κοινοποίησή του, δεν προσκομίσθηκαν τα ζητηθέντα από την ελεγχόμενη οντότητα.

Η μη προσκόμιση από την ελεγχόμενη μετά από το με αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/25.05.2023 αίτημα παροχής στοιχείων (του άρθρου 14 ΚΦΔ) της Φορολογικής Αρχής των ζητηθέντων τηρηθέντων βιβλίων και εκδοθέντων και ληφθέντων στοιχείων αποτελεί διαδικαστική παράβαση της παραγράφου 1 περίπτωση δ' του Ν. 4987/2022(ΚΦΔ) και ο έλεγχος επέβαλε το πρόστιμο της παραγράφου 2 περίπτωση γ' του άρθρου 54 του ν. 4987/2022.

ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ- ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η μη ανταπόκριση της ελεγχόμενης στο αίτημα της φορολογικής αρχής είχε ως αποτέλεσμα να ακυρωθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Α.1124/2015.

Συνεπώς η ελεγχόμενη εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 γιατί δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και στοιχεία του για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Μετά τη μη ανταπόκριση στο αίτημα της φορολογικής αρχής ο έλεγχος διενεργήθηκε με τα διαθέσιμα στοιχεία των αρχείων (taxis και elenxis).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Μετά την έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων και κατά τη διαδικασία της εκπρόθεσμης δήλωσης διακοπής των εργασιών της η ελεγχόμενη κάνοντας χρήση της δυνατότητας της για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ν. 4987/2022 και πριν την κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4987/2022, υπέβαλε αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Υπέβαλε ηλεκτρονικά καταστάσεις πελατών -προμηθευτών (του άρθρου 14 του ν. 4987/2022) ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος ως κάτωθι :

ΕΤΟΣ	ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΕΣΟΔΩΝ			ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΕΞΟΔΩΝ		
	ΦΟΡΟΛ.ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΦΟΡΟΛ.ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
2017	95	235.919,58	56.620,68	39	184.511,95	44.282,89
2018	265	1.085.055,16	260.337,03	3	766,02	175,52

ΜΥΦ των ΤΡΙΤΩΝ- ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ

Υποβλήθηκαν ηλεκτρονικά καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (του άρθρου 14 του ν. 4987/2022) από τους αντισυμβαλλόμενους της ελεγχόμενης ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος ως κάτωθι:

ΕΤΟΣ	ΕΣΟΔΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ			ΕΣΟΔΑ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ		
	ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
2017	96	235.919,58	56.620,69	30	166.550,78	39.932,18
2018	269	1.100.046,16	264.006,87	3	766,52	175,52

Αξιοποίηση στοιχείων από τρίτους - Αναζήτηση στοιχείων από άλλες υπηρεσίες.

Από τα στοιχεία άλλων υπηρεσιών διαπιστώθηκε ότι: α) στο αρχείο του ΣΔΟΕ δεν εκκρεμούν υποθέσεις και πληροφοριακά δελτία, β) στο αρχείο της ΥΕΔΔΕ υφίσταται το με αριθμό/2020 πληροφοριακό δελτίο αλλά αφορά στο ημερολογιακό έτος 2019 και μετά, γ) στο Β τοπικό υποκατάστημα μισθωτών ανατολικής Αττικής του ΕΦΚΑ δεν έχει απογραφεί εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δ) στη διεύθυνση ανάπτυξης τελωνειακών ελεγκτικών και επιχειρησιακών εφαρμογών (ΔΑΤΕ) δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών-εξαγωγών για το ελεγχόμενο διάστημα.

Έλεγχος τραπεζικών δεδομένων.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για το χρονικό διάστημα από 01.01.2017 έως 31.12.2018 η ελεγχόμενη διέθετε έναν (1) καταθετικό λογαριασμό με αριθμό στην της Ελλάδος (ημερομηνία ανοίγματος 21.12.2017).

Από την επεξεργασία των κινήσεων του με αριθμό λογαριασμού παρατηρήθηκε ότι οι διενεργηθείσες πιστώσεις αφορούσαν καταθέσεις μετρητών στην αιτιολογία συναλλαγής των οποίων αναγράφονταν στοιχεία (επωνυμίες, αριθμοί τιμολογίων) των φερόμενων πελατών της ελεγχόμενης. Των πιστώσεων αυτών ακολουθούσαν άμεσα αναλήψεις (εντός ολίγων λεπτών) όλων των κατατεθέντων ποσών από τον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης ή αποστολές εμβασμάτων προς τον ατομικό του λογαριασμό όπως προέκυψε από την χρονοσήμανση των κινήσεων και την αιτιολογία συναλλαγής.

Περαιτέρω από την επισκόπηση του λογαριασμού της ελεγχόμενης δεν προέκυψε εξόφληση των φερόμενων αγορών - δαπανών της οι οποίες σημειώνεται «διενεργήθηκαν» μόνο το έτος 2017. Το συνολικό ποσό των 122 πιστώσεων του ανωτέρω λογαριασμού ανήλθε σε 1.081.122,71 ευρώ.

Εστάλη το με αριθ. πρωτ. 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/25.05.2023 αίτημα παροχής στοιχείων και πληροφοριών (άρθρο 14 ΚΦΔ) προς την ελεγχόμενη συστημένα με αριθμό RE GR στη δηλωθείσα κατοικία του διαχειριστή-εκκαθαριστή της ελεγχόμενης οντότητας (ΑΦΜ) επί της οδού στις Αχαρνές, προκειμένου να δοθούν αιτιολογήσεις - διευκρινίσεις για τις 122 πιστώσεις του με αριθ. Λογαριασμού της ΕΤΕ με σύνολο πιστώσεων 1.081.112,71 ευρώ. Από το ηλεκτρονικό αρχείο των ΕΛΤΑ προέκυψε ότι παραλήφθηκε στις 29.05.2023. Αν και παρήλθε το διάστημα των πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του δεν δόθηκε απάντηση από την ελεγχόμενη οντότητα.

Στη συνέχεια αναζητήθηκαν στοιχεία από την η οποία απάντησε ότι οι πιστώσεις με καταθέσεις μετρητών γινόντουσαν **κυρίως** από το διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας με την αιτιολογία της εξόφλησης των τιμολογίων των πελατών της οντότητας .

Σε τέσσερις (4) περιπτώσεις στα αντίστοιχα γραμμάτια είσπραξης αναγραφόταν ότι έχουν γίνει καταθέσεις μετρητών για πληρωμή εκδοθέντων τιμολογίων της ελεγχόμενης από την (ΑΦΜ) για τέσσερις (4) διαφορετικούς πελάτες της **ελεγχόμενης** . Από έλεγχο των ηλεκτρονικών αρχείων δεν προέκυψε σχέση επαγγελματική της με τους πελάτες της ελεγχόμενης για τους οποίους καταθέτει μετρητά ή με την ίδια την ελεγχόμενη οντότητα.

Σε άλλες πενήντα (50) περιπτώσεις στα αντίστοιχα γραμμάτια είσπραξης έχουν γίνει καταθέσεις μετρητών από τον με ΑΦΜ για εξόφληση τιμολογίων διαφόρων πελατών της ελεγχόμενης. Από έλεγχο των ηλεκτρονικών αρχείων δεν προέκυψε σχέση επαγγελματική του με τις εταιρείες αυτές ή με την ίδια την ελεγχόμενη οντότητα .

Τις ανωτέρω πιστώσεις συνήθως διαδέχονταν αυθημερόν ανάληψη από το διαχειριστή-εκκαθαριστή της ελεγχόμενης οντότητας

Οι τραπεζικές αυτές κινήσεις δεν συνάδουν με τη συνήθη συναλλακτική και εμπορική πρακτική και πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να προσδοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές της ελεγχόμενης με προφανή σκοπό να παραπλανήσει τις φορολογικές αρχές.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΜΕ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ.

Εκδόθηκε η με αριθμό/05.07.2023 εντολή ελέγχου για διασταύρωση των συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας με αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις της στα πλαίσια της/10.02.2023 εντολής ελέγχου. Σε συνδυασμό και με τον έλεγχο των ηλεκτρονικών αρχείων (elenxis & taxis) διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ της ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ

Το φορολογικό έτος 2017 η ελεγχόμενη εμφάνισε αγορές με ενενήντα πέντε (95) ληφθέντα φορολογικά στοιχεία στη ΜΥΦ της (άρθρο 14 Κ.Φ.Δ.) συνολικής καθαρής αξίας 184.511,95 € πλέον ΦΠΑ 56.620,68€ ενώ οι αντισυμβαλλόμενες (προμηθεύτριες) της ελεγχόμενης οντότητας έχουν υποβάλει ΜΥΦ (άρθρο 14 Κ.Φ.Δ.) για τριάντα (30) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 166.550,78€ πλέον ΦΠΑ 39.932,18 €. Οι αντισυμβαλλόμενες (προμηθεύτριες) της ελεγχόμενης στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ των δεν έχουν δηλώσει τα ανωτέρω ποσά ως έσοδα τους και ως εκροές (αντίστοιχα).

Η τακτική αυτή μεταξύ της ελεγχόμενης και των φερόμενων τρίτων (προμηθευτών), της υποβολής σημαντικών ποσών στις Μ.Υ.Φ. έχει ως σκοπό να δώσει μια νομιμοφάνεια στα έξοδα της ελεγχόμενης και ταυτόχρονα με την μη δήλωση στις υποβληθείσες δηλώσεις των τρίτων να μην προκύπτει φορολογική υποχρέωση. Συγκεκριμένα από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας προκύπτει η κάτωθι φορολογική συμπεριφορά των ανωτέρω προμηθευτριών επιχειρήσεων της ελεγχόμενης:

Η οντότητα (με ΑΦΜ) ως προμηθεύτρια της δεν έχει υποβάλλει ΜΥΦ -ΕΣΟΔΩΝ και δεν έχει δηλωθεί κανένα ποσό ΕΣΟΔΟΥ από την ελεγχόμενη.

Οι υποβληθείσες δηλώσεις της Εισοδήματος και ΦΠΑ το φορολ. έτος 2017 είναι μηδενικές.

Η οντότητα (με ΑΦΜ) έχει δηλώσει τα ίδια ποσά με την ελεγχόμενη (5 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 38.536,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 9.248,64 ευρώ ως έσοδα αλλά δεν έχει υποβάλλει δήλωση εισοδήματος το 2017 και οι υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της χρήσης 2017 είναι μηδενικές. Με τη με αρ.πρωτ.ΕΙ 2023/13-10-2023 Υπεύθυνη Δήλωση του (άρθρου 8 Ν. 1599/1986) δήλωσε ότι δεν είχε ποτέ καμία συναλλαγή με την εταιρείαΕΠΕ με ΑΦΜ

Η οντότητα Ε.Π.Ε. (ΑΦΜ) έχει υποβάλλει στην κατάσταση ΜΥΦ εσόδων της το ίδιο ποσό με την ελεγχόμενη για ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 6.337,00 πλέον ΦΠΑ 1.520,88 αλλά οι υποβληθείσες δηλώσεις της (εισοδήματος & ΦΠΑ) το έτος 2017 είναι μηδενικές.

Η οντότητα Η Ε.Π.Ε.(ΑΦΜ) έχει υποβάλλει στην Κατάσταση ΜΥΦ ως ΕΣΟΔΑ της από την ελεγχόμενη το έτος 2017 , δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 105.965,85 € πλέον ΦΠΑ 25.431,80 € μεγαλύτερο ποσό από το δηλωθέν της ελεγχόμενης (100.465,85 ευρώ). Δεν το έχει όμως δηλώσει στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και περιοδικές ΦΠΑ, οι οποίες έχουν υποβληθεί με μηδενικές αξίες.

Η οντότητα Ε.Π.Ε. (ΑΦΜ) έχει δηλώσει έσοδα από την ελεγχόμενη για εννέα (9) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 14.811,93 € πλέον ΦΠΑ 3.554,86 € ενώ η

ελεγχόμενη την έχει δηλώσει με δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 21.967,93 € πλέον ΦΠΑ 5.272,30 €. Έχει υποβάλλει συγκεντρωτική εσόδων ΜΥΦ (αρ. 14 του ΚΦΔ) με συνολικό ποσό 1.365.104,55 € ενώ στη με αριθ./7-7-2018 υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος έτους 2017 έχει δηλώσει ακαθάριστα έσοδα 723.841,66 € και στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του έτους 2017 έχει δηλώσει σύνολο φορολογιτέων εκροών 905.222.06 ευρώ.

Το δε φορολογικό έτος 2018 η ελεγχόμενη εμφάνισε έξοδα-αγορές αξίας ύψους 766,02 ευρώ πλέον ΦΠΑ 175,52 ευρώ. Στην κατάσταση εξόδων ΜΥΦ επίσης και οι αντισυμβαλλόμενοι (προμηθευτές της) εμφάνισαν τις ίδιες πωλήσεις, αξίας ύψους 766,02 € πλέον ΦΠΑ 175,52€. Το ανωτέρω ποσό όμως κρίνεται ήσσονος αξίας σε σχέση με την αξία των διακοσίων εξήντα πέντε (265) εκδοθέντων στοιχείων εσόδων από την ελεγχόμενη συνολικής καθαρής αξίας 1.085,055,16 ευρώ πλέον ΦΠΑ 260.337,03 ευρώ όπως δήλωσε στην κατάσταση εσόδων στις υποβληθείσες ΜΥΦ ή με την αξία των διακοσίων εξήντα εννέα (269) φορολογικών στοιχείων ΕΞΟΔΩΝ καθαρής αξίας 1.100.046,16€ πλέον ΦΠΑ 264.006,87 € όπως δήλωσαν οι Αντισυμβαλλόμενοι της στις υποβληθείσες ΜΥΦ.

Παράλληλα η ελεγχόμενη έχει δηλώσει ως έξοδα στη ΜΥΦ 2018 το ποσό των 766,02€ ενώ στην υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος δήλωσε λειτουργικά έξοδα δαπανών 918.415,49€ και στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ δήλωσε εισροές 918.415,49 € με φόρο εισροών 220.415,43€. Από τα παραπάνω προκύπτει αναντιστοιχία ποσών στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος -ΦΠΑ - καταστάσεων Εσόδων Μ.Υ.Φ. από την ελεγχόμενη προκειμένου να αποφύγει τις φορολογικές επιβαρύνσεις της (καταβολή φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ).

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΠΕΛΑΤΕΣ & ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΟΥΣ.

Από έρευνα στο Τραπεζικό σύστημα κατόπιν του με αριθμό/31.08.2021 αιτήματος στο «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών («ΣΜΤΛ-ΛΠ») και τη με αρ. πρωτ.ΕΙ 2023/24.10.2023 απάντηση της διαπιστώθηκε ότι οι καταθέσεις μετρητών για τις υποτιθέμενες εξοφλήσεις των τιμολογίων εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότητας γίνονταν από το διαχειριστή της ελεγχόμενης εταιρείας ή από τρίτα πρόσωπα που δεν είχαν σχέση με τους πελάτες για τους οποίους κατέθεταν τα μετρητά. Τις καταθέσεις ακολουθούσαν αναλήψεις ίδιο ποσού αυθημερόν (εντός ολίγων λεπτών). Διαδικασία που δεν συνάδει με ορθή οικονομική συμπεριφορά από μία υπαρκτή συναλλακτικά επιχείρηση. Επίσης δεν προκύπτει εξόφληση των φερόμενων αγορών-δαπανών της οι οποίες «διενεργήθηκαν» το έτος 2017.

Συνοψίζοντας τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος έκρινε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε όπως εμφανίζονται στις υποβληθείσες καταστάσεις Μ.Υ.Φ. (άρθρο 14 Κ.Φ.Δ) της ίδιας και των αντισυμβαλλομένων της είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο των συναλλαγών των (πώληση εμπορευμάτων ή παροχή υπηρεσιών) γιατί ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από αυτή καθώς ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη συναλλακτικά.

Απόδειξη ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αφορούσαν εικονικές συναλλαγές αποτελεί και η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ από την οντότητα (με ΑΦΜ) με τις οποίες μείωσε τα έξοδά της και τις εισροές της με τις αξίες των ληφθέντων τιμολογίων από την ελεγχόμενη.

Μέσω τη λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τους τρίτους επιδιώχθηκε η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα

προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλες μέθοδοι φοροδιαφυγής.

Συνεπώς η προσφεύγουσα:

Το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε ενενήντα πέντε (95) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 235.919,58 € πλέον ΦΠΑ 56.620,68€ προς τις κάτωθι οντότητες όπως αναλυτικά αυτές αναφέρονται στον πίνακα 1 της σελίδας 50 της έκθεσης ελέγχου κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του ν. 4308/2014, των άρθρων 55 Α & 66 του ν. 4174/2013 (νυν ν. 4987/2022) & της ΠΟΛ 1252/2015.

Ο έλεγχος από τις υποβληθείσες Μ.Υ.Φ.-κατάσταση εσόδων της ελεγχόμενης του φορολογικού έτους 2018 με 265 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.085.055,16€ πλέον ΦΠΑ 260.337,03 € και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ-κατάσταση εξόδων των αντισυμβαλλομένων της με 269 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.100.046,16€ πλέον ΦΠΑ 264.006,87 € λαμβάνει το μεγαλύτερο ποσό ως εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη.

Το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε διακόσια εξήντα εννέα (269) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.100.046,16€ πλέον ΦΠΑ 264.006,87 € προς τις κάτωθι οντότητες όπως αναλυτικά αυτές αναφέρονται στον πίνακα 2 της σελίδας 51 της έκθεσης ελέγχου κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του ν. 4308/2014, των άρθρων 55Α & 66 του ν. 4174/2013 (νυν ν. 4987/2022) & της ΠΟΛ 1252/2015.

Για τις παραπάνω παραβάσεις ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό/14.09.2023 **σημείωμα διαπιστώσεων** (του άρθρου 28 ν. 4987/2022) - **κλήση προς ακρόαση** (του άρθρου 6 ν. 2690/1999) μαζί με τα προσωρινά αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Κοινοποιήθηκαν στο διαχειριστή - εκκαθαριστή της ελεγχόμενης οντότητας στις 15.09.2023 στη δηλωθείσα οικία του επί της οδού Με το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων - κλήση προς ακρόαση γνωστοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη οντότητα οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να υποβάλει τις απόψεις της.

Η προσφεύγουσα, αν και παρήλθε το διάστημα των είκοσι (20) ημερών **δεν απάντησε** στο ανωτέρω **σημείωμα διαπιστώσεων** (του άρθρου 28 Ν. 4987/2022) -**κλήση προς ακρόαση** (του άρθρου 6 Ν.2690/1999).

Για τον λόγο αυτό εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οριστικοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρων και προστίμων όμοιοι με τους προσωρινούς.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά τα καταλογισθέντα με τις ως άνω πράξεις ποσά, ζητάει:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθούν οι υπ' αριθ./13.11.2023 πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023.
3. Να ακυρωθούν οι υπ' αριθ./13.11.2023 &/13.11.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 & 01.01.2018-31.12.2018 αντίστοιχα.
4. Να ακυρωθούν οι υπ' αριθ./13.11.2023 &/13.11.2023 οριστικές διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεις επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018 αντίστοιχα.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΛΟΓΟΣ. Έμμεση παραδοχή του ελέγχου ως προς τη μη εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, καθώς προβαίνει τελικά σε φορολόγηση των φερόμενων εικονικών πωλήσεων ως πραγματικών τέτοιων.

2ος ΛΟΓΟΣ. Απουσία οιασδήποτε ελεγκτικής ενέργειας επί συγκεκριμένων συναλλαγών και παραστατικών από την οποία να προκύπτει η εικονικότητα αυτών, μη επαρκής αιτιολογία.

3ος ΛΟΓΟΣ. Διατραπεζική εξόφληση των τιμολογίων αγορών-δαπανών.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα, με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε μεταξύ άλλων τρία ιδιωτικά συμφωνητικά τα οποία είχε συνάψει με τις επιχειρήσεις καθώς και δεκαέξι παραστατικά δαπανών του έτους 2017.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο & 2ο ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ

ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, 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, 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, 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, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-7-2013) ορίζουν 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.

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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

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.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.
[...]

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν 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 συνασσομένους 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 τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου [...] όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....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 εταιρία, 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ 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, με την ΠΟΛ 1071/21.04.2003 με θέμα “Υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος της αξίας των εκδοθέντων εικονικών τιμολογίων ορίζεται ότι: «Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το πιο πάνω θέμα της φορολογικής αντιμετώπισης από τον έλεγχο, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, φερόμενων ακαθαρίστων εσόδων εκ της έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων, εκδόθηκε η αριθ./2002 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Σύμφωνα με την εν λόγω γνωμοδότηση, εφ' όσον ο εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθεί υπ' όψη και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνο η τυχόν αμοιβή για την έκδοση και διάθεση των στοιχείων αυτών, στο πλαίσιο των διατάξεων περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2238/1994» Η παραπάνω γνωμοδότηση έγινε αποδεκτή από τον κ.».

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 884/2016 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

“Β. Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος

Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), 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, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.)

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, διότι 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 συνήθως 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, 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 στέρη 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 έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης

εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 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 επταμ., 2780/2012 επταμ.)”.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1069/2014, Ενότητα Α§§2&3, η οποία εκδόθηκε προς παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170/26.07.2013), προβλέπεται: «2. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει να αναφέρουν όλους τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του, τα οποία συνυποβάλλονται με την προσφυγή...3. Ο υπόχρεος, με το αίτημά του, υποβάλλει ταυτόχρονα στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο με τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή ή σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου, μαζί με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986, ότι αυτά αποτελούν το ακριβές περιεχόμενο των εγγράφων που έχουν υποβληθεί».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΛΟΓΟ

Επειδή, το 4ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής στις απόψεις του αναφέρει μεταξύ άλλων:

“ Συνεπώς, διαπιστώθηκε ότι οι καταθέσεις μετρητών για τις υποτιθέμενες εξοφλήσεις των τιμολογίων εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότητας γίνονταν από τον διαχειριστή της ελεγχόμενης εταιρείας ή από τρίτα πρόσωπα που δεν είχαν σχέση με τους πελάτες για τους οποίους κατέθεταν τα μετρητά. Τις καταθέσεις ακολουθούσαν αναλήψεις ίδιο ποσού αυθημερόν (εντός ολίγων λεπτών), διαδικασία που δεν συνάδει με ορθή οικονομική συμπεριφορά από μία πραγματική συναλλακτικά επιχείρηση. Επίσης, δεν προκύπτει εξόφληση των φερόμενων αγορών - δαπανών της, οι οποίες «διενεργήθηκαν» το έτος 2017.

Γι' αυτούς τους λόγους, ο έλεγχος έκρινε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε όπως εμφανίζονται στις υποβληθείσες Καταστάσεις Μ.Υ.Φ. (άρθρο 14 Κ.Φ.Δ) της ίδιας και των αντισυμβαλλομένων της είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο των συναλλαγών τους (.....) γιατί ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από αυτή γιατί ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη συναλλακτικά. Το γεγονός ότι τα εκδοθέντα αφορούν εικονικές συναλλαγές ενισχύεται από την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ από την οντότητα (με ΑΦΜ) με τις οποίες μείωσε τα έξοδα της και τις εισροές της με τις αξίες των ληφθέντων τιμολογίων από την ελεγχόμενη. Μέσω της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τους τρίτους επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλες μέθοδοι φοροδιαφυγής” (σελ. 32-33).

“Σημαντικότερο εξ όλων τυγχάνει το γεγονός πως ο (με ΑΦΜ) απέστειλε τη με αρ. πρωτ.ΕΙ 2023/13-10-2023 Υπεύθυνη Δήλωση του (άρθρου 8 Ν.1599/1986) με την οποία δήλωσε : «Δεν είχα ποτέ καμία συναλλαγή με την εταιρεία ΕΠΕ με ΑΦΜ με αντικείμενο την κατασκευή και διεύθυνση έδρας

..... και δεν έχω εκδώσει τα 5 τιμολόγια αξίας 38.536,00 ευρώ κατά την περίοδο 1/1/2017-31/12/2018”(σελ. 34).

“Σε σχέση με τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά, ο ισχυρισμός προβάλλεται αόριστα και αναπόδεικτα. Τα ιδιωτικά συμφωνητικά δεν έχουν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς θεώρηση, φέρουν ημερομηνίες Οκτωβρίου 2017, ωστόσο δεν υπάρχει καμία θεώρηση του γνησίου των υπογραφών των συμβαλλομένων μερών, προκειμένου να προκύπτει η ημερομηνία υπογραφής τους.

Στο σημείο αυτό, κρίνεται σκόπιμο να επισημανθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 16 του ν. 1882/90, συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων, για οποιαδήποτε συναλλαγή, θεωρούνται εντός δέκα ημερών από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ειδάλλως είναι ανίσχυρα και δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Εξάλλου, ως πρόσφορο στοιχείο, μεταξύ άλλων για την απόδειξη της άμεσης σχέσης των εν λόγω καταθέσεων με τη χορήγηση δανείου, είναι έγγραφα που φέρουν βέβαιη χρονολογία (άρθρο 171 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), η οποία επηρεάζει καθοριστικά την αποδεικτική σπουδαιότητά τους, μολονότι δεν είναι απαραίτητο στοιχείο για το κύρος τους. Η σπουδαιότητα της αποδεικτικής ισχύος των ιδιωτικών εγγράφων και της βέβαιης ή μη χρονολογίας αυτών, έγκειται στο γεγονός ότι δεν αποτελούν στοιχείου κύρους αλλά στοιχεία που επηρεάζουν την αποδεικτική βαρύτητα των εγγράφων (...../2016 Διοικητικού Εφετείου)”.(σελ.34)

“ Για κανένα από τα ανωτέρω στοιχεία (σ.σ. τα δεκαέξι φορολογικά στοιχεία) δεν προσκομίστηκε ο τρόπος εξόφλησης τους αν και η αξία των είναι άνω των 500,00€ και σύμφωνα με την παρ. β του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 «δεν εκπίπτει.....κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής» (σελ. 36).

Επειδή, οι από 13.11.2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ & ΕΛΠ-ΚΦΔ έχουν συνταχθεί με σαφήνεια, πληρότητα, αντικειμενικότητα και από το περιεχόμενό τους αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επομένως, οι ως άνω προβαλλόμενοι λόγοι δεν γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-12-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθ. /2023 οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2023

Πράξη επιβολής προστίμου/2023
ευρώ.

500,00

Φορολογικό έτος 2021

Πράξη επιβολής προστίμου/2023	100,00 ευρώ.
Φορολογικό έτος 2017	
Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/2023	82.230,14 ευρώ.
Φορολογικό έτος 2018	
Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/2023	417.333,39 ευρώ.
Φορολογικό έτος 2017	
Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/2023	101.535,96 ευρώ.
Φορολογικό έτος 2018	
Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/2023	505.376,94 ευρώ.

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

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

**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.