



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 922

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-mail : ded.ath@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 Α.Α.Δ.Ε. (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. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με Α.Φ.Μ., με έδρα στη, οδός, αρ., κατά α) της με αριθ. /13-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, β) της με αριθ. /13-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την από 13-12-2023 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με Α.Φ.Μ., 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:

Με την υπ' αριθ. /13-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 25.892,65€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 12.946,33€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **38.838,98€**.

Με την υπ' αριθ. /13-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 2.862,48€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.431,24 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **4.293,72€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 13-11-2023 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ. /07-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα με κύρια δραστηριότητα «.....», φορολογικός έλεγχος Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2016-2017.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2023/09-01-2023 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με την συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2022 Έκθεση Επεξεργασίας Μερικού Ελέγχου από το Γραφείο, Εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 & 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) τα οποία διαβιβάστηκαν στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση σε βάρος της προσφεύγουσας καταλογίσθηκαν:

Α) Στο φορολογικό έτος 2016

Εξήντα εννέα (69) παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, από την συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα συνολικής καθαρής αξίας 23.750,00€ και ΦΠΑ 5.686,00€, ήτοι συνολικής αξίας 29.436,00€, όπως προέκυψε από την επεξεργασία των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 55Α και 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και της ΠΟΛ 1252/2015.

Β) Στο φορολογικό έτος 2017

Διακόσες είκοσι έξι (226) παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολό της συναλλαγής, από την συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα Ο.Ε. συνολικής καθαρής αξίας 89.285,00€ και ΦΠΑ 21.428,4€, ήτοι συνολικής αξίας 110.713,40€, όπως προέκυψε από την επεξεργασία των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 55Α και 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της ΠΟΛ 1252/2015.

Αναφορικά με το φορολογικό έτος 2016 δεν προέκυψε φόρος εισοδήματος από τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2016 έχει παραγραφεί, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 13/11/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 2-3). Κατόπιν των ανωτέρω διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, σύμφωνα με τις οικίες διατάξεις του Ν. 4172/2013, του Ν. 4987/2022, του Ν. 2859/2000 καθώς και τα προβλεπόμενα της με αριθ. Α1293/2019 απόφασης της Α.Α.Δ.Ε..

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε ότι:

Α) Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 δέκα (10) τιμολόγια δαπανών άνω των 500,00€ συνολικής αξίας 50.373,77€ από την προμηθεύτρια επιχείρηση «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ για τις οποίες δαπάνες η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Διαρκούντος του ελέγχου, η προσφεύγουσα επιχείρηση, αξιοποιώντας τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του Ν. 4512/2018, υπέβαλλε οικειοθελώς στο Τμήμα Φορολογικής Συμμόρφωσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, την με α/α/03-10-2023 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 με την οποία δήλωσε στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης στον κωδικό 2002 «Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' άρθρου 23)», τις προαναφερθείσες μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικής αξίας 50.373,77€.

Β) Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα διακόσια είκοσι έξι (226) εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα Ο.Ε. με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 89.285,00€, διότι δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. β' του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Εν συνεχεία, και λαμβάνοντας υπόψη την υποβληθείσα ως άνω τροποποιητική δήλωση, συντάχθηκε το με αριθ./16-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ με τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου/προστίμου στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε χωρίς ωστόσο ο έλεγχος να κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και την επιστροφή εντόκως κάθε ποσού το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη στοιχειοθέτηση παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικός, εικονικότητα αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η ίδια τελούσε εν καλή πίστη.

• Κανέννας συγκεκριμένος έλεγχος δεν διενεργήθηκε, πολλώ μάλλον καμιά ελεγκτική επαλήθευση και διασταύρωση δεν πραγματοποιήθηκε αναφορικά με τις επίμαχες συναλλαγές της με την επιχείρηση, παρά μόνον ο έλεγχος αρκέστηκε, σε τυχόν πλημμέλειες της φορολογικής συμπεριφοράς του ανωτέρω εκδότη, χαρακτηρίζοντας συλλήβδην τις συναλλαγές του με κάθε πρόσωπο ως εικονικές. Μεταξύ των αντικειμένων της ίδιας είναι και αυτό της εκπόνησης μελετών φυσικού αερίου. Έχει συναφθεί και σχετική σύμβαση με την Α.Ε. Αττικής, όπως προκύπτει και από τα προσκομισθέντα Ιδιωτικά Συμφωνητικά. Για την καλή εκτέλεση, των όρων και υποχρεώσεων, που απέρρεαν από την ανωτέρω σύμβαση, κατατέθηκε από την ίδια η υπ' αριθ./..... εγγυητική επιστολή ποσού 10.000,00€ Η συνεργασία με την εταιρεία ξεκίνησε όταν η Αττικής της ανέθεσε πληθώρα συμβολαίων για λογαριασμό της. Ο όγκος των τεχνικών εκθέσεων που έπρεπε να γίνουν ήταν τεράστιος και επιλέχθηκε η λύση της συνεργασίας - υπεργολαβίας με την επιχείρηση Ο.Ε.. Στο πλαίσιο της συνεργασίας απέστειλε ηλεκτρονικά υλικό και η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση της επέστρεφε αυθημερόν τις προτεινόμενες από αυτήν τεχνικές λύσεις. Η εξόφληση των τιμολογίων γινόταν με μετρητά διότι κάθε τιμολόγιο αφορούσε πληθώρα εκθέσεων, διαφορετικών πελατών και ήταν αδύνατο να αναφέρονται στο σώμα του καθενός τα στοιχεία τους.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

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

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), αμελλητί 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, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, 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 οποιοσδήποτε 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 το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...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. 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 το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, 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 σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«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, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«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, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται:

«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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενήργησε έλεγχο για την προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, τα αποτελέσματα του οποίου απεστάλησαν στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ 2023/09-01-2023 έγγραφο. Απία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθ. πρωτ./26-03-2021 και/12-01-2022 έγγραφα που απέστειλε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής τα οποία αφορούσαν τον έλεγχο-έρευνα που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και ειδικότερα τη διενέργεια διασταυρωτικού ελέγχου των συναλλαγών της ανωτέρω επιχείρησης στις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών (εσόδων) των ετών 2016-2017 μεταξύ άλλων και με την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην ενότητα “.....ΟΕ»” της από 20/12/2022 Έκθεσης Επεξεργασίας Μερικού Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (σελ. 2-7), από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις:

«[...] ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Έκδοση χιλίων πεντακοσίων είκοσι τριών (1.523) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες οντότητες, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα 1, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/13, συνολικής καθαρής αξίας 1.547.233,26 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 364.311,24 ευρώ και συνολικής αξίας 1.911.544,50 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,9,11 και 15 του

N.4308/14 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ.1, 2, 3 και 5 του ν.4174/13.[...]

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Έκδοση δύο χιλιάδων σαράντα τεσσάρων (2.044) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες οντότητες, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα 3, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/13, συνολικής καθαρής αξίας 1.424.404,87 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 341.859,07 ευρώ και συνολικής αξίας 1.766.263,94 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,9,11 και 15 του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει τις ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ.1, 2, 3 και 5 του ν.4174/13.[...]

Από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, αδιαμφισβήτητα προέκυψε ότι η επιχείρηση Ο.Ε. είναι μία συναλλακτική ανύπαρκτη οντότητα και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές. Με τις πράξεις της εκδότριας επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ από τις λήπτριες επιχειρήσεις.[...]

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε:

α) στην χρήση 2016 εξήντα εννέα (69) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 23.750,00€ πλέον ΦΠΑ 5.686,00€ ήτοι συνολικής αξίας 29.436,00€ και

β) στην χρήση 2017 διακόσια είκοσι έξι (226) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 89.285,00€ πλέον ΦΠΑ 21.428,40€ ήτοι συνολικής αξίας 110.713,40€, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε.,τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολό τους.

(Στις σελ. 3 και 30 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2016 έχει παραγραφεί και για τον λόγο αυτό δεν προσδιορίστηκε φόρος εισοδήματος για τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2016 και δεν εκδόθηκαν πράξεις.)

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην ενότητα “..... «.....»” (σελ. 16-17) της από 20/12/2022 Έκθεσης Επεξεργασίας Μερικού Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, από την επεξεργασία των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων, τον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων και την έρευνα στα υποσυστήματα TAXIS και ELENXIS της ΥΕΔΔΕ Αττικής διαπιστώθηκε ότι:

«[...]

➤ Όλα τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως Ο.Ε. αφορούν υπηρεσίες μελέτης σχεδίασης (τεχνική μελέτη). Οι ανωτέρω υπηρεσίες δεν συσχετίζονται με τις δηλωθείσες δραστηριότητες της, όπως εμφανίζονται στο μητρώο του υποσυστήματος του TAXIS.

➤ Όλα τα τιμολόγια κρίνονται ελλιπή ως προς το περιεχόμενό τους με γενική και αόριστη περιγραφή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) όπου ορίζεται ότι το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά μεταξύ άλλων στ) ... την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. Άλλωστε, δεν προσκομίστηκε από τη λήπτρια επιχείρηση κάποιο σχετικό έγγραφο-ιδιωτικό συμφωνητικό, όπως είθισται στην ανάληψη τεχνικών μελετών στο οποίο να θέτονται οι λεπτομέρειες της συμφωνίας των συμβαλλόμενων μερών έτσι ώστε να

προστατεύονται τα συμφέροντά τους με τρόπο σαφή και πλήρη. Επιπλέον, λόγω της γενικής και αόριστης περιγραφής των τιμολογίων δεν είναι εφικτό να ελεγχθεί η συνάφεια της προσφερόμενης υπηρεσίας και της αντίστοιχης αμοιβής, η οποία εμφανίζεται με μικρές αποκλίσεις σε αξία κάτω των 500,00€.

➤ Για την παροχή της συγκεκριμένης υπηρεσίας που αναγράφεται στα τιμολόγια απαιτείται η παρουσία εκπροσώπου-υπαλλήλου της εκδότριας οντότητας στην, όπως προκύπτει από τη διεύθυνση της έδρας της ελεγχόμενης επιχείρησης. Δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό έγγραφο (διόδια, αεροπορικά εισιτήρια, έξοδα μετακίνησης και διαμονής) από την εκδότρια που να μαρτυρεί την παρουσία της στο χρονικό διάστημα έκδοσης των τιμολογίων στην Αθήνα.

➤ Στην υπεύθυνη δήλωση της ελεγχόμενης επιχείρησης υποδεικνύεται ο με ΑΦΜ: και δηλωθείσα έδρα την οδό στην, ως το πρόσωπο που ανέλαβε την τεχνική μελέτη. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι το ανωτέρω πρόσωπο ουδεμία σχέση είχε με την Ο.Ε. καθώς δεν υπήρχε σχέση εξαρτημένης εργασίας (κατά το έτος 2017 η εκδότρια δεν διέθετε ασφαλισμένο προσωπικό), ούτε συμπεριλαμβάνετε στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Προμηθευτών Πελατών της εκδότριας ή της ελεγχόμενης, ούτε υπεδείχθη κάποια σύμβαση ανεξάρτητων υπηρεσιών μεταξύ τους (Συμφωνητικά αρ.8 παρ. 16 του Ν.1882/1990). Άλλωστε, είναι ιδιαίτερος αξιοσημείωτο αν και καθόλου περίεργο το γεγονός ότι υποδείχθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση το ανωτέρω πρόσωπο το οποίο σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα της υπηρεσίας μας απεβίωσε στις 25/05/2018, μη παρέχοντας στον έλεγχο τη δυνατότητα επικοινωνίας και διερεύνησης των συγκεκριμένων υπηρεσιών που περιγράφονται στα κατασχεθέντα τιμολόγια. Άλλωστε, η έγγραφη υπόδειξη ενός και μόνο προσώπου χωρίς την παροχή επαρκών εξηγήσεων, αλλά ούτε και προφορικών, αναφορικά με τις συγκεκριμένες συναλλαγές-τεχνικές μελέτες δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο ότι αυτές είναι πραγματικές.

➤ Εξόφληση όλων των φορολογικών στοιχείων με μετρητά, όπως διατυπώνεται στην σχετική ΥΔ της ελεγχόμενης επιχείρησης. Παρατηρείται επίσης η κατάτμηση των συναλλαγών με την έκδοση φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας μικρότερης των 500,00 ευρώ με προφανή επιδίωξη των «συναλασσομένων» την καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, βάσει των οποίων: « Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:β) 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, [...]». Άλλωστε, η έκδοση σχεδόν καθημερινά των ανωτέρω τιμολογίων με αξία μικρότερη των 500,00€ δεν εξυπηρετεί κάποια άλλη χρησιμότητα, όταν θα μπορούσε να εκδοθεί ένα τιμολόγιο μεγαλύτερης αξίας, παρά μόνο αυτή της μεθόδευσης που διατυπώνεται παραπάνω. Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε καμία Απόδειξη Είσπραξης Μετρητοίς, όπως συνηθίζεται, προς επίρρωση των ισχυρισμών της.

➤ Ανά τακτά χρονικά διαστήματα, σχεδόν καθημερινά εμφανίζεται η εκδότρια επιχείρηση να διενεργεί μελέτες, γεγονός που δε συνάδει με την κοινή λογική και πραγματικότητα. Άλλωστε είναι αδύνατη η ολοκλήρωση μιας τεχνικής μελέτης σε τόσο σύντομο χρονικό διάστημα.

➤ Το σύνολο των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων βρέθηκαν καταχωρισμένα στα βιβλία της λήπτριας επιχείρησης ως έξοδα της επιχείρησης και ταυτίζονται σε αριθμό και αξία με όσα έχουν δηλωθεί στις σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και των δύο αντισυμβαλλομένων. Να σημειωθεί ότι το γεγονός της καταχώρισης δεν αποδεικνύει το «πραγματικό» των συναλλαγών, δεδομένου ότι οι λήπτες εικονικών τιμολογίων λαμβάνουν τα

τιμολόγια αυτά με σκοπό να αλλοιώσουν τα δεδομένα των βιβλίων τους με συνοδό αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων εσόδων και κερδών τους.

➤ Η εκδότρια επιχείρηση Ο.Ε. όπως προκύπτει από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, σε προγενέστερο χρόνο και αφορούσε στα έτη 2012-2017, δεν ηλεκτροδοτούνταν και δεν ήταν συνδεδεμένη με το δίκτυο ύδρευσης, όπως προκύπτει από τα δεδομένα που διαβιβάζουν στην Α.Α.Δ.Ε. οι επιχειρήσεις ενέργειας και ύδρευσης και πέραν της έδρας δεν έχει δηλώσει άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις - υποκαταστήματα, για την εξυπηρέτηση του αντικείμενου εργασιών της, δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, υλικοτεχνική υποδομή, δεν απασχολούσε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2016 & 2017, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο του αρμόδιου υποκαταστήματος Ε.Φ.Κ.Α. Θεσσαλονίκης (αριθμό πρωτ. Δ/22.10.2020), δεν προσκόμισε, μετά από σχετική πρόσκληση, σχετικές συμβάσεις ανεξάρτητων υπηρεσιών με τρίτα πρόσωπα, που να δικαιολογούν την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία από τις αντισυμβαλλόμενες - λήπτριες επιχειρήσεις, τα οποία απαιτούνται για την υλοποίηση των παρεχομένων υπηρεσιών εκπόνησης μελετών.

Συνεκτιμώντας όλα τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής και Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε.» είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους και εμφανίζουν συναλλαγές ανύπαρκτες, ανυπόστατες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες. Συνεπώς η ελεγχόμενη ζήτησε και έλαβε α) στην χρήση 2016 εξήντα εννέα (69) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 23.750,00€ πλέον ΦΠΑ 23% -24% 5.686,00€ ήτοι συνολικής αξίας 29.436,00€ και β) στην χρήση 2017 διακόσια είκοσι έξι (226) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 89.285,00€ πλέον ΦΠΑ 24% 21.428,40€ ήτοι συνολικής αξίας 110.713,40€, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε.».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, αρνείται τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια αντιπροσωπεύουν πραγματικές συναλλαγές. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της, κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά. Συγκεκριμένα, ενώ προσκόμισε ιδιωτικά συμφωνητικά που έχει συνάψει με την «..... ΑΕ» σχετικά με την εκπόνηση μελετών φυσικού αερίου, δεν προσκόμισε ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ της ίδιας και της εκδότριας επιχείρησης «..... Ο.Ε.» για να αποδείξει τον ισχυρισμό της περί συνεργασίας-υπεργολαβίας με την εκδότρια επιχείρηση και ούτε ηλεκτρονική αλληλογραφία που να αποδεικνύει την καθημερινή συνεργασία που είχαν αποστέλλοντας καθημερινά υλικό και λαμβάνοντας αυθημερόν τις προτεινόμενες τεχνικές λύσεις που ισχυρίζεται ότι της παρείχε η ως άνω επιχείρηση. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος. Επιπλέον, παρατηρείται κατάτμηση των συναλλαγών με την έκδοση φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας μικρότερης των 500,00€ με προφανή επιδίωξη την καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΔ και την εξόφληση των τιμολογίων σε μετρητά. Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδείξεις είσπραξης, από τις οποίες να προκύπτει η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με μετρητά όπως ισχυρίζεται.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει-κατ' αρχήν - δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣΤΕ 1253/1992, ΣΤΕ 3278/1992, ΣΤΕ 2266/1995, ΣΤΕ 3333/1995). Η θέση αυτή της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι, οι παραβάσεις αυτές αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, οι οποίες δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της, επικαλείται επίσης έλλειψη ειδικούς, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία της ίδιας.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου που αποτελούν προσάρτημα των πράξεων εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

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 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 13-11-2023 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση:

A) της με αριθ. /13-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

B) της με αριθ. /13-11-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

A) Υπ' αριθ. /13-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - Πράξη Επιβολής Προστίμου, Φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Διαφορά φόρου	25.892,65 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	12.946,33 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.838,98 €

B) Υπ' αριθ...../13-11-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ - Επιβολής Προστίμου, Φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Διαφορά φόρου	2.862,48 €
---------------	------------

Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	1.431,24 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.293,72 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ 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.