



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18/11/2024

Αριθμός απόφασης: 3091

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

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

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

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

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

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28-06-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία.....» και διακριτικό τίτλο..... με **ΑΦΜ** ..... που εδρεύει στην .....Αττικής, επί της οδού ..... κατά των:

α) με αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) με αριθ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

- γ) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- δ) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- ε) με αριθμό .....βολής Προστίμου άρθρου 53 και 57 Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και
- στ) με αριθμό .....Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 και 57 Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την από 03/07/2024 και με ID ..... Έκθεση Αιτιολογημένων Απόψεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Το από 11/07/2024 και με ID .....Συμπληρωματικό Υπόμνημα.
8. Την με ID ..... «Έκθεση Μερικού Απομακρυσμένου Ελέγχου βάσει της με αριθ. .... /29-10-2024 Πράξης Αναπομπής της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ)» του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σχετ: η με αριθμό .... /29-10-2024 Πράξη Αναπομπής ΔΕΔ).
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28-06-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία .....» και διακριτικό τίτλο ..... με 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:

Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 602.540,24€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 301.270,12€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **903.810,36€**.

Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 607.163,13€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 303.581,57€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **910.744,70€**.

Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 497.128,76€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 248.564,39€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **745.693,15€**.

Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ύψους 494.873,33€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 247.436,70€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **742.310,03€**.

Με την υπ' αριθ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 και 57 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **500,00€**, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. ....Αίτημα Παροχής Στοιχείων του άρθ. 14 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το οποίο απεστάλη σ' αυτήν μετά την έκδοση της με αριθ. ....εντολής ελέγχου και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία και τα δικαιολογητικά εγγραφών του φορολογικού έτους 2017 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 1,2 του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθ. 14 του Ν. 5104/2024 και επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του ιδίου νόμου, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθ. 53 παρ. 2 του Ν. 5104/2024.

Με την υπ' αριθ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 και 57 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.000,00€** (ήτοι **1 περίπτωση x 500,00€ x 2 λόγω υποτροπής**) διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ. .... Αίτημα Παροχής Στοιχείων του άρθ. 14 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το οποίο απεστάλη σ' αυτήν μετά την έκδοση της με αριθ. ..../02-01-2024 εντολής ελέγχου και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία, στοιχεία και τα δικαιολογητικά εγγραφών του φορολογικού έτους 2018 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 1,2 του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθ. 14 του Ν. 5104/2024 και επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του ιδίου νόμου, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθ. 53 παρ. 2 του Ν. 5104/2024.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 22-05-2024 Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει των υπ' αριθ. ..../24-10-2023 και ..../02-01-2024 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει των με αριθ. ....και .....εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2017-2018.

Αιτία του ελέγχου αποτελούν τα:

A) με αρ. πρωτ.....Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και

B) το με αριθ. πρωτ. ....διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

A) Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ....Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από τον έλεγχο που διενήργησαν υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην οντότητα .....» με κύρια δραστηριότητα....., με έδρα.....— ΑΦΜ.....αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, διαπιστώθηκε ότι **εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής**, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4987/2022 και Ν.4308/2014.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ..... ΑΦΜ:....., είναι και η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, ως κατωτέρω πίνακας:

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φ.Π.Α.	Φορολογικό Έτος
97	1.717.181,97	412.123,68	2017

Β) Με το με αριθ. πρωτ. ....διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβιβάστηκε στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η από 11/10/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) & Ν. 4308/2014(ΕΛΠ), που αφορά την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οποία από έλεγχο που διενήργησαν υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι κατά την χρήση 2018 έλαβε εκατόν εξήντα πέντε (165) φορολογικά στοιχεία όλα εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ: ....., καθαρής αξίας 1.708.783,67 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 410.108,05 ευρώ, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθ. 1, 2, 8 του Ν.4308/2014, των άρθ. 55<sup>Α</sup> και 66 του Ν.4987/2022 και της ΠΟΛ. 1252/2015, όπως ισχύουν.

Από τον έλεγχο εστάλησαν στην προσφεύγουσα τα με αριθ. πρωτ. ....και .....-.....Αιτήματα Παροχής Στοιχείων του άρθ. 14 του Ν. 4987/2022 στα οποία η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα αιτούμενα βιβλία, στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών σε αυτά. Για την μη ανταπόκριση της προσφεύγουσας στα δύο ως άνω αιτήματα επιβλήθηκαν τα σχετικά πρόστιμα.

Από το γεγονός της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών, κατέστη ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών των κρινόμενων χρήσεων 2017 & 2018. Για τον λόγο αυτό ως ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, ελήφθησαν τα μεγαλύτερα όπως αυτά προκύπτουν από την σύγκριση των υποβληθεισών Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος, περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Τιμολογίων από την προσφεύγουσα επιχείρηση και τρίτων επιχειρήσεων οι οποίες δήλωσαν την προσφεύγουσα ως προμηθεύτρια. Συγκεκριμένα, ως ακαθάριστα έσοδα ελήφθησαν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα των δηλώσεων ΦΠΑ ετών 2017 και 2018, ήτοι 2.153.926,37€ και 2.184.758,52€ αντίστοιχα.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε στις 22/03/2024 το με αριθ. ..../13-03-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4987/2022, μαζί με τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 & 2018, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι από 22/05/2024 εκθέσεις ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Μη νόμιμη η έκδοση της υπ' αριθ. ..../22-05-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2017 και της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., για το φορολογικό έτος 2017, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου.

Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017, δεν υπάρχουν νόμιμα συμπληρωματικά στοιχεία προκειμένου για την παράταση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, καθώς όπως προκύπτει από τις ίδιες τις εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αφορμή για τον έλεγχο του ως άνω φορολογικού έτους αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.....Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ....», το οποίο τέθηκε υπόψη του 3ου Αττικής για την οντότητα ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το ίδιο έτος (2023).

Άρα, το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής είχε λάβει ήδη το εν λόγω Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και είχε εκδώσει μάλιστα την υπ' αριθ. ....εντολή για διασταυρωτικό έλεγχο. Ενόψει του ότι το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο εστάλη στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εντός του 2023, ήτοι εντός της 5ετους προθεσμίας για διεξαγωγή ελέγχου και έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο, ικανό να παρατείνει την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.

Συνεπώς, εφόσον το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο, όφειλε έως τις 31.12.2023 να έχει ολοκληρώσει τον έλεγχό του και να προβεί στην έκδοση των καταλογιστικών πράξεων Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ σε βάρος της εταιρίας, κατά το μέρος που αυτές αφορούσαν την αντισυμβαλλόμενη.....». Καθώς στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ δεν αναφέρεται κάποιο γεγονός που εμπόδισε την Φορολογική Αρχή (3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) να πράξει τα ανωτέρω, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η έκδοση και κοινοποίηση της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος και της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ήταν μη νόμιμη, λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου.

2) Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας της κρίσης του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων των αντισυμβαλλομένων, ενόψει του ότι ο έλεγχος στηρίχθηκε κατά κόρον στις διαπιστωθείσες παραβάσεις τους και σε εκθέσεις ελέγχου άλλων Φορολογικών Αρχών, χωρίς να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις για τις επίμαχες συναλλαγές.

Οι αντισυμβαλλόμενες εταιρίες.....» και .....ήταν υπαρκτά φορολογικά πρόσωπα. Όμως, ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής βασιζόμενος απλώς στη διαπίστωση του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ότι οι ως άνω εταιρίες είχαν προβεί σε πλήθος εικονικών συναλλαγών, θεωρεί αβίαστα και χωρίς ειδική αιτιολογία και τις υπό κρίση συναλλαγές εικονικές. Συνεπώς, ο έλεγχος θεμελιώνει την κρίση του περί της εικονικότητας σε άλλο έγγραφο φορολογικής αρχής που είχε εξετάσει την παραβατική συμπεριφορά των ως άνω εταιριών χωρίς να προβαίνει σε καμία αξιολογική κρίση ως προς τις υπό κρίση συναλλαγές. Οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί στο σύνολό τους. Η εταιρία, προκειμένου να ανταπεξέλθει στις απαιτήσεις πληθώρας έργων που ανέλαβε να εκπονήσει για λογαριασμό πελατών της, επέλεξε να συνεργαστεί με τις ως άνω προμηθεύτριες εταιρείες δυνάμει ιδιωτικών Συμφωνητικών που έχουν κατατεθεί νόμιμα στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και συμπεριληφθεί στην κατάσταση συμφωνητικών της ΑΑΔΕ (άρθρου 8 παρ. 16 του Ν.1882/1990). Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων των αντισυμβαλλομένων μας έγινε με επιταγές που απεικονίζονται στα βιβλία της εταιρίας μας και δη στο αναλυτικό καθολικό αυτής.

3) Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι υφίσταται εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που ελήφθησαν, τα σε βάρος της εταιρίας πρόστιμα πρέπει να ακυρωθούν ενόψει της καλής πίστης της.

Με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα επικαλείται και προσκομίζει τα παρακάτω έγγραφα:

- Φωτογραφίες των έργων που έχουν εκτελέσει κατά τα φορολογικά έτη 2017-2018.
- Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού - Αναλυτικών Καθολικών φορολογικού έτους 2017.
- Αναλυτικό Καθολικό φορολογικών ετών 2017-2018.
- Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 2017.
- Γενικό ημερολόγιο φορολογικών ετών 2017-2018

Επιπλέον, σε συνέχεια της υποβολής της υπ' αριθ. ....ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το με .....Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο ισχυρίζεται ότι:

- Το πόρισμα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την εικονικότητα των συναλλαγών της εταιρίας με την αντισυμβαλλόμενη εταιρία.....» – ΑΦΜ:..... κατά το φορολογικό έτος 2018, είναι εσφαλμένο ενόψει της πραγματοποίησης των αναγραφόμενων στα ληφθέντα τιμολόγια συναλλαγών και της εξόφλησης τους με επιταγές και εμβάσματα.
- Το πόρισμα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την εικονικότητα των συναλλαγών της εταιρίας με την αντισυμβαλλόμενη εταιρία.....» – ΑΦΜ.....κατά το φορολογικό έτος 2017, είναι εσφαλμένο ενόψει της πραγματοποίησης των αναγραφόμενων στα ληφθέντα τιμολόγια συναλλαγών και της εξόφλησης τους με επιταγές και εμβάσματα.
- Είναι μη νόμιμη η απόρριψη των ποσών δαπανών της εταιρίας, λόγω της μη επίδειξης των λογιστικών αρχείων και βιβλίων, καθώς ο έλεγχος μπορούσε να αντλήσει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ) της εταιρίας, καθώς και από οποιοδήποτε άλλο διαθέσιμο στοιχείο, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του αρ. 28 του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013).

Επικαλείται επιπλέον τις υπ' αριθ. ..../2020, ...../2020, ...../2020, ...../2020, ...../2020, ...../2020 και ...../2020 Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας.

Με το ως άνω Συμπληρωματικό Υπόμνημα και προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται τα κατωτέρω έγγραφα, τα οποία κρίνονται ως νέα στοιχεία, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

- Συμβάσεις μεταξύ των εταιριών.....» και», .....φορολογικού έτους 2018 και καταστάσεις συμφωνητικών του άρθρου 8 §16 του Ν.1882/1990.
- Εκδοθέντα τιμολόγια .....προς την εταιρία .....
- Εκδοθέντα τιμολόγια της εταιρίας.....» προς πελάτες της.
- Πινάκια παράδοσης αξιογράφων (επιταγών) της εταιρίας .....» και επιταγές προς εξόφληση της «.....».
- Συμβάσεις μεταξύ των εταιριών.....» και ....., φορολογικού έτους 2017.
- Εκδοθέντα τιμολόγια .....προς την εταιρία .....
- Εκδοθέντα τιμολόγια της εταιρίας.....» προς πελάτες της.
- Πινάκια παράδοσης αξιογράφων (επιταγών) της εταιρίας ..... και επιταγές προς εξόφληση .....
- ΜΥΦ της εταιρίας ..... φορολογικού έτους 2018.
- Εκδοθέντα τιμολόγια της εταιρίας .....φορολογικών ετών 01/01/2017 έως 31/12/2017 & 01/01/2018 έως 31/12/2018.

## **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής φορολογικού έτους 2017**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

**3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 27<sup>α</sup> του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι:

«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2057/25-09-2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», διευκρινίζεται ότι:**

**«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ. Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.**

**Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:**

**1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής:**

**«Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».**

**Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ν. 4646/2019.**

**Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.**

**2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζουν τα εξής:**

**«α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:**

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

**(αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».**

**Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019.**

**«β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν**

κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α'151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος».

Διευκρινίζεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που έληγαν μέχρι 31.12.2013, καθώς και φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

**4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:**

**4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.**

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.

4.3. Σημειώνεται δε ότι, για τις χρήσεις 2012 και 2013 (ειδικά για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια και για το φορολογικό έτος 2014) εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι προϊσχύουσες του ΚΦΔ διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου και δεν απαιτείται η διαπίστωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ΚΦΔ σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (σχετ. παρ. 10 και 22 του άρθρου 70 του ΚΦΔ).

5. Τέλος κατόπιν έκδοσης και των υπ' αρ. ....../2021 και ...../2021 Αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, υπενθυμίζονται οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με τη με αριθ. Ο ΔΕΛ Η ..... ΕΞ 2020/5.11.2020 οδηγία αναφορικά με την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων εντός του έτους κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και σε κάθε περίπτωση μέχρι τις 31/12 του εν λόγω έτους.».

**Επειδή**, εν προκειμένω, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ....Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από τον έλεγχο που διενήργησαν υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην οντότητα.....» με ΑΦΜ....., διαπιστώθηκε ότι **εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής**, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4987/2022 και Ν.4308/2014. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ως άνω εταιρείας είναι και η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, η οποία **έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017, 97 εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.717.181,97€ πλέον Φ.Π.Α. 410.108,05€ τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.**

**Επειδή**, από τον διενεργηθέντα στην προσφεύγουσα έλεγχο, δυνάμει των με αριθ. ....και .....εντολών μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής που εκδόθηκαν κατόπιν του ως άνω Δελτίου Πληροφοριών, διαπιστώθηκε ότι τα αναγραφόμενα στο με αριθ. Πρωτ. ....Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, 97 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της .....ΑΦΜ:..... προς την προσφεύγουσα, συνολικής καθαρής αξίας 1.717.181,97 ευρώ, έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες από αυτήν Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Εξόδων (προμηθευτών).

**Συνεπώς**, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της 97 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.717.181,97 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 410.108,05€ εκδόσεως της ως άνω εταιρείας, η οποία κατά το έτος 2017 ήταν φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη.

**Επειδή**, κατόπιν ολοκλήρωσης του ελέγχου, εκδόθηκαν για το φορολογικό έτος 2017 οι προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλογίσθηκε κύριος φόρος εισοδήματος και ΦΠΑ ως εξής: α) η υπ' αριθ. ..../22-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, με διαφορά κύριου φόρου ποσού 602.540,24€ και β) η υπ' αριθ. ..../22-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, με διαφορά κύριου φόρου ποσού 497.128,76€.

**Επειδή**, τα ανωτέρω ποσά του κύριου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, υπερβαίνουν τα όρια των 100.000,00€ ή 50.000,00€ αντίστοιχα, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής όπως ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ (νυν άρθρ. 79, παρ. 2 Ν. 5104/2024) από τις οποίες συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2017 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων (31/05/2024), καθώς πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας

περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων, για το φορολογικό έτος 2017, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς τον 2<sup>ο</sup> και 3<sup>ο</sup> ισχυρισμό καθώς και ως προς το με ID ...../11-07-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 13 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:**

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

**Επειδή, σύμφωνα με 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 οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4987/2022, (ήδη άρθρο 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:**

«β... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. 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 77 του Ν.5104/2024 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, 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 πραγματοποίησής 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,** ως γίνεται δεκτό νομολογιακώς (βλ. ΣΤΕ 1315/1991 ΔικΔικτ. 4ος, 1992, σ. 987 και 2633/2002, ΔεφΘεσ. 41/2002 ΝΟΜΟΣ) δεν υφίσταται παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμοδίας για την επιβολή της καταλογιστικής πράξεως ή προστίμου φορολογικής αρχής συντάσσει κανονικώς έκθεση ελέγχου, η οποία βασίζεται και σε έτερη έκθεση ελέγχου, που είχε συνταχθεί προηγουμένως από υπάλληλο της ίδιας ή έτερου υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της οποίας υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση ελέγχου που στηρίζει την πράξη ή το πρόστιμο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου και συνετάγη και σχετική έκθεση. Τυχόν, δε, κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συντάξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' της ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (ΣΤΕ 564/2008).

**Επειδή, εν προκειμένω,** δυνάμει των με αριθ. ....και .....εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2017-2018.

Αιτία του ελέγχου αποτελούν τα:

A) με αρ. πρωτ. ....Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και

B) το με αριθ. πρωτ. .... της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

A) Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ.....Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από τον έλεγχο που διενήργησαν υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην οντότητα .....με κύρια δραστηριότητα .....με έδρα.....— ΑΦΜ: .....αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, διαπιστώθηκε ότι **εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4987/2022 και Ν.4308/2014.**

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της .....» ΑΦΜ:....., είναι και η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, ως κατωτέρω πίνακας:

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φ.Π.Α.	Φορολογικό Έτος
97	1.717.181,97	412.123,68	2017

B) Με το με αριθ. Πρωτ.....διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβιβάστηκε στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η από 11/10/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) & Ν. 4308/2014(ΕΛΠ), που αφορά την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οποία από έλεγχο που διενήργησαν υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι κατά την χρήση 2018 έλαβε εκατόν εξήντα πέντε (165) φορολογικά στοιχεία όλα εκδόσεως της επιχείρησης .....- ΑΦΜ....., καθαρής αξίας 1.708.783,67 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 410.108,05 ευρώ, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά

παράβαση των διατάξεων των άρθρ. 1, 2, 8 του Ν.4308/2014, των άρθρ. 55<sup>Α</sup> και 66 του Ν.4987/2022 και της ΠΟΛ. 1252/2015, όπως ισχύουν.

**Επειδή**, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 10/07/2023 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ.....εντολής ελέγχου, στην.....» με ΑΦΜ....., προέκυψαν τα κάτωθι:

**« ΠΟΡΙΣΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

► Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα ..... με ΑΦΜ ..... είναι εικονικά για τους κάτωθι κυρίως λόγους:

► Όπως προκύπτει το σύστημα *elenxis* και *taxis* η ελεγχόμενη οντότητα ..... με ..... υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 14/09/2016 με ποικίλες δραστηριότητες (όπως.....) ► Το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας ..... με ΑΦΜ ..... σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών – επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

► Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.

► Η οντότητα ..... με ..... αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου κ. .... με ΑΦΜ ..... η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ, ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας ....., της οδού ..... στο ....., πρόσκληση, δίχως όμως να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.

► Οι αγορές και οι πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας ..... με ΑΦΜ ..... όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ- ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ
2017	12.018.157,51€	11.237.532,49€
2018	12.098.883,10€	12.488.712,16€
2019	2.284.942,68€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	26.401.983,29€	23.746.006,71€

► Η ελεγχόμενη από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα υποσυστήματα ΝΕΟ TAXIS και ΕΛΕΝΧΙΣ προκύπτει ότι βασικά δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα κυρίως προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της υπηρεσίας μας, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ
2017	1.788.974,63€	1.750.336,93€
2018	4.610.356,90€	4.574.995,19€

2019	2.249.398,58€	19.762,06€
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>8.648.730,11€</b>	<b>6.345.094,18€</b>

Οι εισροές και εκροές αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

► Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της υποβλήθηκαν με άλλα ποσά και συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΗΘΩΘΕΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ
2017	6.634.606,84€	235.801,14€
2018	12.345.023,16€	199.144,70€
2019	94.186,44€	170,28€

► Από την λήπτρια οντότητα .....με ΑΦΜ ..... η οποία είναι και ο βασικός προμηθευτής, ουδέν αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων προσκομίσθηκε στον έλεγχο.

► Από το γεγονός ότι, η οντότητα ..... με ΑΦΜ....., δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

► Η ελεγχόμενη οντότητα .....με ΑΦΜ .....ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

► Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 από την οντότητα .....με ..... προς τις λήπτριες οντότητες των πινάκων 1, 2, και 3, κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους και συγκεκριμένα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1						
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017						
ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ						
ΕΡΓΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΟΝ/ΠΗ ΙΚΕ με ΑΦΜ 800761480						
Α/Α	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία	Φ.Σ.
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
175	.....	.....	1.717.181,97	412.123,68	2.129.305,65	97

[...]

► Η ελεγχόμενη οντότητα .....με .....εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

► Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων 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 άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

► Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

► Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

► Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

► Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα ..... με ΑΦΜ ..... δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότητας ..... με ΑΦΜ .....- της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότητας ..... με ΑΦΜ ..... χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες οντότητα εικονικών φορολογικών στοιχείων.

► Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας ..... με ΑΦΜ ..... με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

► Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της οντότητας ..... με ΑΦΜ ..... που απεδείχθησαν την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.

[...]

#### ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Μετά από όσα εκτέθηκαν παραπάνω σε βάρος της οντότητας ..... με ΑΦΜ.....), με έδρα επί της οδού ..... αρμοδιότητος Δ.Ο. Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίζονται:

#### ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017:

A/A	Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Συνολική καθαρή αξία ευρώ
1	<u>ΧΙΛΕΣ ΕΝΝΙΑΚΟΣΙΕΣ ΠΕΝΗΝΤΑ ΕΝΝΕΑ (1959) παραβάσεις</u> διότι εξέδωσε χίλια εννιακόσια πενήντα εννέα (1959) <u>εικονικά</u> φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.018.157,51€ πλέον ΦΠΑ 2.861.661,93€ ήτοι σύνολο 14.879.819,44€ με λήπτριες τις οντότητες που τη δήλωσαν προμηθευτή τους (όπως αναλυτικά αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα 1, του κεφ. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ), για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων:1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 55 <sup>Α</sup> και 66 παρ. 5 του Ν. 4987/2022 (ΚΦ.Δ.) και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.	1959	12.018.157,51€

»

Επειδή, από τον παραπάνω έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την ..... με ΑΦΜ ..... διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους, καθώς η εταιρεία δεν είναι συναλλακτικά υπαρκτή και δεν έχει τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί, όπως αυτό προκύπτει απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της

συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της. Ειδικότερα, στο φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε εννιακόσια πενήντα εννέα (1959) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.018.157,51€

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την.....» με ΑΦΜ .....ενήντα επτά (97) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για τη χρήση 2017, συνολικής καθαρής αξίας 1.717.181,97€ πλέον Φ.Π.Α. 412.123,68€.

Επειδή, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 10/07/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) & Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), από έλεγχο που διενήργησαν υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην προσφεύγουσα, προέκυψαν τα κάτωθι:

.....Από τον έλεγχο που διενεργήσαμε στην οντότητα .....Α.Φ.Μ. ....διαπιστώσαμε ότι εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορ. στοιχεία από την ανωτέρω οντότητα είναι και η ελεγχόμενη επιχείρηση ..... με ΑΦΜ .....η οποία έλαβε στην χρήση 2018 εκατό εξήντα πέντε (165) φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής καθαρής αξίας 1.708.783,37€ .

[...]

Στην συνέχεια ο έλεγχος μετέβη για επιτόπιο έλεγχο σε κάποιες, πέραν της ελεγχόμενης .....ΑΦΜ....., από τις οντότητες που) έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την οντότητα .....ως κάτωθι

[...]

#### ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σε βάρος της ελεγχόμενης οντότητας..... με ΑΦΜ ..... και έδρα..... αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καταλογίζουμε τις παρακάτω παραβάσεις ανά φορολογικό έτος **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018**

Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
Έλαβε στην χρήση 2018 εκατόν εξήντα πέντε (165) φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 1.708.783,67€ τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των αρ. 1, 2, 8 του Ν4308/14, των αρ. 55 <sup>Α</sup> και 66 του ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως ισχύουν.	165	1.708.783,67€	410.108,05€

»

Επειδή, από τον παραπάνω έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι στο φορολογικό έτος 2018 έλαβε εκατόν εξήντα πέντε (165) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.708.783,67€ από την οντότητα .....Α.Φ.Μ. ....

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι υπάρχει έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας της κρίσης του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων καθώς τα επίμαχα τιμολόγια αντιπροσωπεύουν πραγματικές συναλλαγές και επικαλείται την καλή της πίστη.

Επιπλέον, με το με ID ..... Συμπληρωματικό Υπόμνημα ισχυρίζεται ότι τα πορίσματα των προαναφερθέντων ελέγχων της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την εικονικότητα των φορολογικών

στοιχείων είναι εσφαλμένα ενόψει της πραγματοποίησης των αναγραφόμενων στα ληφθέντα τιμολόγια συναλλαγών και της εξόφλησης τους με επιταγές και εμβάσματα. Θεωρεί επιπρόσθετα ότι είναι μη νόμιμη η απόρριψη των ποσών δαπανών της εταιρίας, λόγω της μη επίδειξης των λογιστικών αρχείων και βιβλίων.

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το με .....Συμπληρωματικό Υπόμνημα και προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει και επικαλείται στοιχεία τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία κατά τη διενέργεια του ελέγχου και ειδικότερα προσκομίζει:

Με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής παρακάτω έγγραφα:

- Φωτογραφίες των έργων που έχουν εκτελέσει κατά τα φορολογικά έτη 2017-2018.
- Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού - Αναλυτικών Καθολικών φορολογικού έτους 2017.
- Αναλυτικό Καθολικό φορολογικών ετών 2017-2018.
- Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 2017.
- Γενικό ημερολόγιο φορολογικών ετών 2017-2018

Με το με .....Συμπληρωματικό Υπόμνημα τα κατωτέρω έγγραφα, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

- Συμβάσεις μεταξύ των εταιριών .....», φορολογικού έτους 2018 και καταστάσεις συμφωνητικών του άρθρου 8 §16 του Ν.1882/1990.
- Εκδοθέντα τιμολόγια.....» προς την εταιρία .....
- Εκδοθέντα τιμολόγια της εταιρίας.....» προς πελάτες της.
- Πινάκια παράδοσης αξιογράφων (επιταγών) της εταιρίας ..... και επιταγές προς εξόφληση της.....».
- Συμβάσεις μεταξύ των εταιριών.....» και ..... φορολογικού έτους 2017.
- Εκδοθέντα τιμολόγια .....προς την εταιρία.....Εκδοθέντα τιμολόγια της.....» προς πελάτες της.
- Πινάκια παράδοσης αξιογράφων (επιταγών) της εταιρίας .....και επιταγές προς εξόφληση της .....
- ΜΥΦ της εταιρίας .....φορολογικού έτους 2018.
- Εκδοθέντα τιμολόγια της εταιρίας .....φορολογικών ετών 01/01/2017 έως 31/12/2017 & 01/01/2018 έως 31/12/2018.

**Επειδή**, από τα προσκομισθέντα ως άνω στοιχεία προκύπτει ότι η αρμόδια υπηρεσία κατά τη διενέργεια του ελέγχου δεν τα είχε στη διάθεσή της και κατά συνέπεια δεν τα έλαβε υπόψη κατά τη σύνταξη των από 22/05/2024 εκθέσεων ελέγχου.

**Επειδή**, τα ανωτέρω στοιχεία απεστάλησαν με τη με αριθμό .....Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της ΔΕΔ στο αρμόδιο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκειμένου να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

**Επειδή**, επί της ως άνω αναπομπής, το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απέστειλε στην Υπηρεσία μας Έκθεση Μερικού Απομακρυσμένου Ελέγχου βάσει της με αριθ. ....Πράξης αναπομπής της ΔΕΔ, η οποία μας διαβιβάστηκε με το με αριθ. Πρωτ.....έγγραφο με θέμα «Πράξη Αναπομπής»

**Επειδή**, στην ως άνω Έκθεση Μερικού Απομακρυσμένου Ελέγχου, επί της ως άνω αναπομπής, η ελεγκτική αρχή αναφέρει τα κάτωθι:

**«7. ΑΠΟΨΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΗΣ ΜΕ ΑΡΙΘ. .... ΠΡΑΞΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Με τα με αριθ. πρωτ. .... ΕΜΠ/24-10-2023, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 και ..... ΕΜΠ/08-01-2024 για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, Αιτήματα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 & άρθρου 14 του Ν.5104/2024 αντίστοιχα, καλούσαμε την ελεγχόμενη επιχείρηση, να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα Λογιστικά Αρχεία (βιβλία), τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών των παραπάνω φορολογικών περιόδων/χρήσεων και κατόπιν κοινοποίησης του με αριθ. .... /13-03-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 & άρθρου 33 του Ν.5104/2024, μαζί με τις με αριθ. ID ..... Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 & 2018, αντίστοιχα και με αριθ. ID ..... Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01/01/2017 – 31/12/2017 & 01/01/2018-31/12/2018 αντίστοιχα, δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας κανένα από τα παραπάνω ζητηθέντα, αλλά ούτε και υπέβαλε εγγράφως ή και ηλεκτρονικά τις απόψεις της επί των Προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου. Τα προσκομισθέντα στην Υπηρεσία σας βιβλία, στοιχεία κλπ δικαιολογητικά, επ' ουδενί αποτελούν «νέα στοιχεία», καθόσον η επιχείρηση δεν απέδειξε ότι αυτά τα στοιχεία δεν βρισκόταν στην διάθεσή της ή δεν μπορούσε να τα έχει στην διάθεσή της κατά τον αρχικώς διενεργηθέντα έλεγχο, συνεπώς οι ενέργειες της ελεγχόμενης επιχείρησης συνιστούν παρελκυστική τακτική και κατάχρηση δικαιώματος σύμφωνα με το άρθρο 281(κατάχρηση δικαιώματος) του Αστικού Κώδικα, άρα η ενδικοφανής προσφυγή ως προς το σημείο αυτό θα έπρεπε να απορριφθεί από την Υπηρεσία σας ως προς το σκέλος αυτό.

Εξ' άλλου, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε αλλά και δεν ζήτησε παράταξη χρόνου από την Υπηρεσία μας με αίτησή της επί των παραπάνω Αιτημάτων του ελέγχου, προκειμένου να προσκομίσει τα ζητηθέντα στοιχεία για να ληφθούν αυτά υπ' όψη του αρχικού ελέγχου.

Παρά ταύτα η Υπηρεσία μας για λόγους χρηστής διοίκησης εξέτασε τα προσκομισθέντα σ' εσάς δήθεν «νέα στοιχεία», από τα οποία προκύπτουν τα παρακάτω:

1. Οι προσκομιζόμενες επιταγές, δεν γίνονται δεκτές καθόσον δεν εμφανίζεται η πίσω όψη αυτών, ώστε να διαπιστωθεί ποιος είναι ο τελικός οπισθογράφος.
2. Όσον αφορά τις ΜΥΦ, ακόμα και αν θέλαμε να αποδεχτούμε τις συναλλαγές αυτές θα έπρεπε να αποδεικνύεται η εξόφληση αυτών με τραπεζικό μέσο πληρωμής όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

Ορθά λοιπόν έγινε ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων του ελέγχου από την Υπηρεσία μας ως προς την φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ορθώς επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις ΚΦΔ) για την μη ανταπόκριση της επιχείρησης στα αιτήματα του ελέγχου.

Ύστερα από τα παραπάνω και αφού εξετάσθηκαν τα δήθεν «νέα στοιχεία», ο έλεγχος εμμένει στα αρχικά του Πορίσματα και δεν διαφοροποιείται ως προς τα αποτελέσματά του, ως προς την φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθώς και τις επιβληθείσες κυρώσεις ΚΦΔ για την μη ανταπόκριση της επιχείρησης στα αιτήματα του ελέγχου, ως κατωτέρω Πίνακες:[...]

**Επειδή**, από την επισκόπηση των προσκομισθέντων ως άνω στοιχείων από την Υπηρεσία μας και συμπληρωματικά με όσα προαναφέρθηκαν, λεκτέα είναι τα ακόλουθα:

- Τα κρινόμενα τιμολόγια χαρακτηρίζονται από ασάφειες και γενικότητες, καθώς η περιγραφή είναι πολύ γενική και αόριστη, όπως οικοδομικές εργασίες, γκρεμίσματα, σοβατίσματα, επένδυση πισίνας, χτίσματα κλπ.. Δεν αναφέρεται πουθενά η έκταση των τετραγωνικών μέτρων στις ανωτέρω εργασίες, ποιότητες υλικών που θα χρησιμοποιηθούν και πολλές άλλες ουσιαστικές παράμετροι για την διασφάλιση των εμπλεκομένων, ούτε προσκομίζονται στοιχεία διακίνησης των εν λόγω υλικών. Επιπλέον, τα τιμολόγια δεν παραπέμπουν σε κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό έργου.
- Από τις προσκομισθείσες φωτογραφίες διαφόρων ξενοδοχείων, δωματίων, πισινών κλπ, δεν αποδεικνύεται η εκτέλεση των υπό κρίση συναλλαγών, καθώς θα μπορούσε να είναι οποιοσδήποτε φωτογραφίες προκειμένου να δικαιολογηθούν οι συναλλαγές.
- Από τις προσκομιζόμενες επιταγές δεν εμφανίζεται η πίσω όψη αυτών ώστε να γίνει συσχέτιση/σύνδεση του προσώπου που εισπράττει τις επιταγές με την προσφεύγουσα εταιρεία. Η αποσπασματική προσκόμιση των εν λόγω τραπεζικών παραστατικών δεν τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.
- Οι εκδότριες επιχειρήσεις δεν είχαν στην κατοχή τους το απαιτούμενο εργατικό δυναμικό για την εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών.

**Επειδή**, με βάση όλα τα ανωτέρω, και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε επιπλέον στοιχείο τεκμηρίωσης των εν λόγω συναλλαγών, τα ληφθέντα στοιχεία δεν επιβεβαιώνουν την πραγματοποίηση των παραπάνω συναλλαγών και προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας η έκδοση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

**Επειδή**, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτές, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτες, 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, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα επικαλείται τις υπ' αριθ. ....Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας. Ωστόσο, οι επικαλούμενες αποφάσεις ερείδονται επί πραγματικών και νομικών

ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης και δεν δύναται να ληφθούν υπόψη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 22-05-2024 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

## Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 28-06-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... και διακριτικό τίτλο ..... με ΑΦΜ....., και την επικύρωση των:

Α) με αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Β) με αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Γ) με αριθμό ..... Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Δ) με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

Ε) με αριθμό .....Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 και 57 Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

ΣΤ) με αριθμό .....Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 και 57 Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Α) Υπ' αριθ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	602.540,24 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	301.270,12 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>903.810,36 €</b>

Β) Υπ' αριθ. .... /22-05-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	607.163,13 €
---------------	--------------

Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	303.581,57 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>910.744,70 €</b>

Γ) Υπ' αριθ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	497.128,76 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	248.564,39 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>745.693,15 €</b>

Δ) Υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Διαφορά φόρου	494.873,33 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	247.436,70 €
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>742.310,03 €</b>

Ε) Υπ' αριθ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 και 57 Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής **500,00€**

ΣΤ) Υπ' αριθ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 και 57 Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής **1.000,00€**

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**

α/α

**ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

**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.