



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/11/2024

Αριθμός Απόφασης: 3016

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 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 24/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με επωνυμία «..... ΕΕ», ΑΦΜ:, με έδρα στο Αττικής επί της οδού αρ., και με νόμιμο εκπρόσωπο τον, ΑΦΜ:, κατά:

- της με αριθ./28-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και
- της με αριθ./28-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,
του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του 4^{ου} ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία «.....», ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ./28-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 43.075,07 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 21.537,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 64.612,60 ευρώ.

- Με τη με αριθ./28-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 47.270,00 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 23.635,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 70.905,00 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 28/05/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013, και ΦΠΑ ν.2859/2000, φορολογικού έτους 2018, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία, έχει έδρα στο Αιγάλεω με κύρια δραστηριότητα «.....», η οποία κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο (01/01/2018 – 31/12/2018), τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Από τον Προϊστάμενο του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε, για την προσφεύγουσα εταιρεία, η με αριθμό/30-01-2024 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2018. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

1) Το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2023/07-08-2023 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη την από 17/07/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4174/2013 και 4308/2014, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, που κρίθηκε ως εκδότης εικονικών τιμολογίων, κατά το φορολογικό έτος 2018. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση, κατά το έτος αυτό, είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία και συγκεκριμένα έλαβε είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 140.000,00 ευρώ.

2) Το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2023/05-07-2023 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με συνημμένη την από 03/07/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4174/2013 και 4308/2014, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, που κρίθηκε ως εκδότης εικονικών τιμολογίων, κατά το φορολογικό έτος 2018. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση, κατά το έτος αυτό, είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία και συγκεκριμένα έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 23.000,00 ευρώ.

Ο έλεγχος του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής:

α) ως προς το εισόδημα, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας φορολογικού έτους 2018, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των ληφθέντων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 163.000,00 ευρώ, εκδόσεως των επιχειρήσεων «.....» με ΑΦΜ: και «.....» με ΑΦΜ: στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης και

β) ως προς το ΦΠΑ, προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας εταιρείας φορολογικού έτους 2018, όπως αυτές προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, μετά την αφαίρεση της καθαρής αξίας 163.000,00 ευρώ των ληφθέντων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των ως άνω επιχειρήσεων, και την αφαίρεση του αναλογούντος επί της παραπάνω καθαρής αξίας ΦΠΑ ποσού 43.116,01 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση:

- της με αριθ./28-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
 - της με αριθ./28-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και
 - οποιασδήποτε άλλης πράξης συσχετιζόμενης με τις ανωτέρω πράξεις,
- προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων και των εκδοθέντων εκθέσεων ελέγχου, λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, εξαιτίας της έλλειψης ουσιωδών στοιχείων για την κατάρτιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων. Συγκεκριμένα:

- α) Δεν προκύπτει εάν οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου φέρουν υπογραφές των αρμοδίων προς τούτο υπαλλήλων και λείπει η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου με αποτέλεσμα να μην παράγεται τεκμήριο γνησιότητας αυτών.
- β) Δεν μνημονεύεται η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά προσβαλλόμενων πράξεων.

2. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων γιατί το με αριθ. πρωτ./01-05-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. είναι αόριστο, καθώς στερείται αιτιολογίας και δεν αναφέρεται σε ούτε ένα πραγματικό περιστατικό από το οποίο να συνάγεται έστω και έμμεσα ο λόγος για τον οποίο χαρακτηρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως εικονικά. Η ελεγκτική αρχή στηρίχθηκε αποκλειστικά και μόνο στις από 03/07/2023 και από 17/07/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής.

Έλαβε από την επιχείρηση «.....»: α) 5 (πέντε) τιμολόγια εκδόσεως τον Απρίλιο του 2018, β) 6 (έξι) τιμολόγια εκδόσεως τον Μάιο του 2018, γ) 5 (πέντε) τιμολόγια εκδόσεως τον Ιούνιο του 2018, δ) 3 (τρία) τιμολόγια εκδόσεως τον Σεπτέμβριο του 2018 και ε) 1 (ένα) τιμολόγιο εκδόσεως τον Οκτώβριο του 2018.

Δεν έλαβε κανένα τιμολόγιο του Δεκεμβρίου του 2018, όπως αναφέρεται στην από 17-07-2023 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, στην οποία στηρίζεται αποκλειστικά η ελεγκτική αρχή.

Έλαβε από την επιχείρηση «.....» δύο (2) τιμολόγια που εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2018. Δεν έλαβε κανένα τιμολόγιο του Δεκεμβρίου του 2018, όπως αναφέρεται στην από 03/07/2023 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, στην οποία στηρίζεται αποκλειστικά η ελεγκτική αρχή.

Συνεπώς, είναι αβάσιμη η διαπίστωση της ελεγκτικής αρχής ότι τα υπό κρίση τιμολόγια είναι εικονικά, αφού η μοναδική πηγή της ελεγκτικής αρχής που είναι οι ως άνω εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, έχουν κρίνει ως εικονικά τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί από τις ελεγχθείσες επιχειρήσεις μόνο τον μήνα Δεκέμβριο του 2018.

Δεν εξειδικεύεται και δεν αιτιολογείται που συνίσταται η εικονικότητα των τιμολογίων.

Δεν αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή:

- αν ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο,
- αν ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο,
- αν ο εκδότης του στοιχείου, λαμβάνοντας υπόψη των επιχειρηματικών δυνατοτήτων του μπορούσε να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή.

3. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αοριστίας των εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Συγκεκριμένα:

Το 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής δεν προέβη σε κανένα διασταυρωτικό έλεγχο, σε καμία επαλήθευση, σε καμία αξιολόγηση των όσων διαλαμβάνονται στις από 03/07/2023 και 17/07/2023 εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, αλλά απλώς αποδέχθηκε τα όσα διαλαμβάνονται σε αυτές.

4. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραβίασης της αρχής του βάρους της απόδειξης. Συγκεκριμένα:

Η φορολογική αρχή, που φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν τεκμηρίωσε την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως των επιχειρήσεων «..... ΜΟΝ. ΕΠΕ» και «..... ΕΕ», και για τον λόγο αυτό δεν υφίσταται υποχρέωση ανταπόδειξης από την ίδια.

5. Ακυρότητα των πράξεων επιβολής προστίμων αρθ. 58 και 58^Α ν.4987/2022. Συγκεκριμένα:

α) Λόγω νομικά ανύπαρκτης, ουσιαστικά και νομικά αβάσιμης έκθεσης ελέγχου.

Τα επιβληθέντα πρόστιμα αρθ. 58 και 58^Α ν. 4987/2022 στηρίζονται σε αόριστες εκθέσεις ελέγχου, αφού δεν περιέχεται σε αυτές ουδεμία απόδειξη ικανή να στηρίξει την αποδιδόμενη εικονικότητα.

β) Λόγω παντελούς έλλειψης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου.

γ) Ειδικά ως προς το επιβληθέν με τη με αριθ./28-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, πρόστιμο αρθ.58 ν.4987/2002 ύψους 23.635,00 ευρώ πρέπει να ακυρωθεί, γιατί επιβλήθηκε κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 62 παρ. 7 του ίδιου νόμου στην οποία ορίζεται ότι «... Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59.».

6. Ακυρότητα της από 17-07-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, λόγω έλλειψης αιτιολογίας και λόγω έλλειψης αποδεικτικών στοιχείων ικανών να χαρακτηρίσουν εικονικά τα τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση «.....».

Η ως άνω επιχείρηση είναι φορολογικώς υπαρκτή και ικανή να προβεί σε συναλλαγές, καθώς διαθέτει μηχανολογικό εξοπλισμό για την εκτέλεση των εργασιών της κύριας δραστηριότητάς της. Το γεγονός ότι δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις και δεν έχει δηλωμένους στο ΙΚΑ εργαζόμενους από το έτος 2017 και έπειτα, δεν την καθιστά συναλλακτικά ανύπαρκτη. Επίσης, δεν καθιστά την εν λόγω επιχείρηση συναλλακτικά ανύπαρκτη το γεγονός ότι δεν κατέστη δυνατός ο εντοπισμός της έδρας της ή ότι δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση της φορολογικής αρχής για προσκόμιση στοιχείων.

7. Ακυρότητα της από 03-07-2023 έκθεσης μερικού ελέγχου, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής λόγω έλλειψης αιτιολογίας και λόγω έλλειψης αποδεικτικών στοιχείων ικανών να χαρακτηρίσουν εικονικά τα τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση «.....».

Δεν καθιστά την εν λόγω επιχείρηση συναλλακτικά ανύπαρκτη το γεγονός ότι δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν εντοπίστηκε η έδρα της, δεν βρέθηκαν εμπορεύματα και δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση της φορολογικής αρχής για προσκόμιση στοιχείων.

Α) Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι δεν προκύπτει εάν οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου φέρουν υπογραφές των αρμοδίων προς τούτο υπαλλήλων και ότι λείπει η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου με αποτέλεσμα να μην παράγεται τεκμήριο γνησιότητας αυτών καθώς και ότι δεν μνημονεύεται η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του Κ.Δ.Δικ., όπως η περ. β' προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (σκοπός του οποίου είναι, σύμφωνα με την οικεία αιτιολογική έκθεση, η οικονομία της δίκης και η αποφυγή παρελκυστικής επίκλησης τυπικών πλημμελειών με την ανάγκη ανάδειξης της αιτιώδους σχέσης τους με τη βλάβη),

απαιτείτο εκ μέρους του προσφεύγοντος παράλληλη αναφορά και απόδειξη και της βλάβης που τυχόν υπέστη, εν προκειμένω, από την παράβαση του εν λόγω δικαιώματος, ήτοι της μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης ή τυχόν αποδεικτικού παραλαβής, η οποία (βλάβη) πρέπει να είναι σαφής και συγκεκριμένη, να προκαλείται αυτή καθ' αυτή από την έλλειψη της συγκεκριμένης παράλειψης, μη δυνάμενη να αποκατασταθεί με τρόπο άλλον παρά μόνο με την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 4727/2020 ορίζεται ότι:

«1. Όλες οι διαδικασίες για τη διαχείριση δημοσίων εγγράφων από τους φορείς του δημόσιου τομέα, όπως η σύνταξη, η προώθηση για υπογραφή, η θέση υπογραφής, η έκδοση, η χρέωση προς ενέργεια εισερχομένων εγγράφων, η εσωτερική και η εξωτερική διακίνηση, η πρωτοκόλληση, καθώς και η αρχειοθέτησή τους πραγματοποιούνται αποκλειστικά μέσω ΤΠΕ.

2. Τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα παράγονται είτε πλήρως αυτοματοποιημένα μέσω ειδικού πληροφοριακού συστήματος που συνθέτει κατάλληλα στοιχεία δεδομένων, είτε μέσω ηλεκτρονικής εφαρμογής γραφείου, είτε μέσω ψηφιοποίησης έντυπου εγγράφου. Τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα εκδίδονται σε μία από τις ακόλουθες μορφές:

α) ως πρωτότυπα ηλεκτρονικά έγγραφα της παρ. 3,

β) ως ηλεκτρονικά ακριβή αντίγραφα της παρ. 4,

γ) ως ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα της παρ. 5.

3. Τα πρωτότυπα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα φέρουν:

α) εγκεκριμένη ηλεκτρονική χρονοσφραγίδα και

β) είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική σφραγίδα του φορέα είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.

4. Τα ηλεκτρονικά ακριβή αντίγραφα φέρουν υποχρεωτικά:

α) εγκεκριμένη ηλεκτρονική χρονοσφραγίδα,

β) είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική σφραγίδα του φορέα είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή του αρμόδιου για την έκδοση του αντιγράφου οργάνου,

γ) την ένδειξη «ακριβές αντίγραφο» και

δ) τα στοιχεία του οργάνου που υπέγραψε το έγγραφο ως τελικώς υπογράφων.

5. Τα ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα εκδίδονται από τους φορείς του δημόσιου τομέα μέσω ψηφιοποίησης ή αναπαραγωγής με χρήση ΤΠΕ έντυπων δημόσιων ή ιδιωτικών εγγράφων που κατέχουν στο πλαίσιο της άσκησης των αρμοδιοτήτων τους.

Τα ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα φέρουν:

α) εγκεκριμένη ηλεκτρονική χρονοσφραγίδα

β) είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική σφραγίδα του φορέα είτε την εγκεκριμένη ηλεκτρονική υπογραφή του οργάνου που κάνει την ψηφιοποίηση ή αναπαραγωγή με χρήση ΤΠΕ σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο και

γ) βεβαίωση ταύτισής τους με το έντυπο έγγραφο. Σε περίπτωση καταστροφής έντυπων εγγράφων μετά από την έκδοση των αντίστοιχων ψηφιοποιημένων ηλεκτρονικών αντιγράφων, στο πρωτόκολλο καταστροφής μνημονεύονται τα ειδικότερα στοιχεία που αναφέρονται στην παραγωγή και αρχειοθέτηση του ψηφιοποιημένου ηλεκτρονικού αντιγράφου.

6. Με την επιφύλαξη των διατάξεων για την Ενιαία Ψηφιακή Πύλη της Δημόσιας Διοίκησης, πιστοποιητικά και βεβαιώσεις κάθε είδους μπορούν να εκδίδονται με χρήση είτε προηγμένης ή εγκεκριμένης ηλεκτρονικής υπογραφής είτε προηγμένης ή εγκεκριμένης ηλεκτρονικής σφραγίδας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 4727/2020 ορίζεται ότι:

1 Τα πρωτότυπα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα της παρ. 3 και τα πιστοποιητικά και οι βεβαιώσεις της παρ. 6 του άρθρου 13 έχουν την ίδια νομική και αποδεικτική ισχύ με τα δημόσια έγγραφα που φέρουν ιδιόχειρη υπογραφή και σφραγίδα και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά την ηλεκτρονική διακίνησή τους.

2 Τα ηλεκτρονικά ακριβή αντίγραφα της παρ. 4 του άρθρου 13 έχουν ισχύ ακριβούς αντιγράφου και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά την ηλεκτρονική διακίνησή τους.

3 Τα ψηφιοποιημένα ηλεκτρονικά αντίγραφα της παρ. 5 του άρθρου 13 έχουν ισχύ ακριβούς αντιγράφου και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά την ηλεκτρονική διακίνησή τους.

4 Εκτύπωση πρωτότυπου ηλεκτρονικού δημοσίου εγγράφου ή ηλεκτρονικού ακριβούς αντιγράφου ή ψηφιοποιημένου ηλεκτρονικού αντιγράφου γίνεται υποχρεωτικά αποδεκτή με ισχύ ακριβούς αντιγράφου από τους φορείς του δημόσιου τομέα, από τα δικαστήρια όλων των βαθμών και τις εισαγγελίες όλης της χώρας, καθώς και από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, εφόσον είναι δυνατόν να επιβεβαιωθούν η ακρίβεια και η ισχύς της εκτύπωσης με χρήση ΤΠΕ, ιδίως στην περίπτωση που το πρωτότυπο ηλεκτρονικό δημόσιο έγγραφο ή το ηλεκτρονικό ακριβές αντίγραφο ή το ψηφιοποιημένο ηλεκτρονικό αντίγραφο φέρει μοναδικό αναγνωριστικό αριθμό επαλήθευσης και εφόσον παρέχεται η δυνατότητα επαλήθευσης μέσω πληροφοριακού συστήματος του Δημοσίου. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατόν να

επιβεβαιωθούν η ακρίβεια και η ισχύς της κατά το προηγούμενο εδάφιο, απαιτείται η επικύρωση της εκτύπωσης από οποιαδήποτε διοικητική αρχή ή Κέντρο Εξυπηρέτησης Πολιτών (ΚΕΠ) ή δικηγόρο.»

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν με ψηφιακή υπογραφή στην προσφεύγουσα εταιρεία κατά τη διαδικασία που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2 του αρθ. 5 του ν.5104/2024. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι δεν προκύπτει εάν οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι εκθέσεις ελέγχου φέρουν υπογραφές των αρμοδίων προς τούτο υπαλλήλων και λείπει η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου, με αποτέλεσμα να μην παράγεται τεκμήριο γνησιότητας αυτών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο κάτω μέρος των προσβαλλομένων πράξεων ρητώς αναγράφεται η σημείωση ότι σε περίπτωση αμφισβήτησης της οριστικής καταλογιστικής πράξης, κατά τις διατάξεις του 63 του Κ.Φ.Δ., ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενδικοφανή προσφυγή, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Δ/νση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. Απευθείας προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια κατά της πράξης είναι απαράδεκτη. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη μνημονεύσεως της δυνατότητας ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β) Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας σχετικά με τον χρόνο έκδοσης και λήψης των υπό κρίση εικονικών τιμολογίων.

Οι από 03/07/2023 και από 17/07/2023 εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφέρουν ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε στους δώδεκα μήνες του έτους 2018 τα επίδικα τιμολόγια τα οποία περιγράφονται αναλυτικά στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, και όχι μόνο τον Δεκέμβριο του ίδιου έτους όπως ισχυρίζεται.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Γ) Ως προς του υπόλοιπους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των

φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής:

....

β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων... 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου...

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» 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 τις διατάξεις του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

.... 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό

στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μία (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και
- δ) πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,*
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,*
- ι) λοιπές πληροφορίες.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής» του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος

που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ν.2690/1999 (ΚΔΔ), ορίζεται ότι:

- «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι :

- «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...
4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή. Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις, ήτοι:

- η με αριθ./28-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου και

- η με αριθ./28-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος,

φορολογικού έτους 2018, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, περιέχουν όλα τα κατά νόμο προβλεπόμενα στοιχεία, οι λόγοι δε, (αιτιολογία) για τους οποίους το ως άνω ΕΛ.ΚΕ., προέβη στον προσδιορισμό του φόρου, καθώς και ο τρόπος υπολογισμού του φόρου και των ανάλογων προστίμων ανακρίβειας, παρατίθενται αναλυτικά και νομίμως στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, στην από 17/07/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με ελεγχόμενη την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: αναφέρεται:

«... η ελεγχόμενη οντότητα ΑΦΜ είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη καθόσον:

- δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη (2017 και 2018),
- δεν απασχολεί προσωπικό,
- δεν έχει αγορές-δαπάνες καθώς οι δηλωθείσες αγορές-δαπάνες αφορούν εικονικές συναλλαγές,
- δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την με αρ./04-11-2022 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Κατόπιν των ανωτέρων αναφερομένων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα ΜΟΝ. Ε.Π.Ε με ΑΦΜ έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως κάτωθι ανά φορολογικό έτος...»

Επειδή, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 140.000,00 ευρώ.

Επειδή, στην από 03/07/2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με ελεγχόμενη την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, αναφέρεται:

«Ο έλεγχος με την με αριθμό/2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας μετέβη στις 26-04-2021 στην έδρα της ελεγχόμενης οντότητας όπου διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργεί στην δηλωθείσα έδρα, αλλά και ούτε κάποιος περίοικος γνώριζε

κάτι σχετικό... Στη συνέχεια με την με αρ./23-12-2022 εντολή μετέβη στην διεύθυνση στο προκείμενου να επιδώσει στην διαχειρίστρια της ελεγχόμενης οντότητας (..... με ΑΦΜ:) την υπ' αριθ./2022 πρόσκληση της υπηρεσίας μας με την οποία την καλούσαμε να θέσει στην διάθεση μας για τα ελεγχόμενα έτη 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 και 2021 τα λογιστικά αρχεία (τηρούμενα βιβλία) της ελεγχόμενης οντότητας, τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία κ.λ.π.

Η δεν εντοπίσθηκε στην δηλωθείσα κατοικία της και ο έλεγχος επέδωσε την με αρ./2022 πρόσκληση της υπηρεσίας μας στον Δήμαρχο

Στην εν λόγω πρόσκληση η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε, παρότι παρήλθε η προθεσμία των πέντε (5) ημερών, αλλά και αρκετό χρονικό διάστημα πέραν αυτής και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα με την προαναφερόμενη πρόσκληση, όπως ορίζεται από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5§14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 14§§1,2 και 24§§1,2 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)...

Από τις καταστάσεις τιμολογίων εσόδων-εξόδων που υπέβαλλε η ελεγχόμενη οντότητα αλλά και από τις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων-εξόδων των αντισυμβαλλόμενων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε ανά ελεγχόμενο έτος και ανά προμηθευτή και πελάτη τα κάτωθι:....

Κατόπιν των ανωτέρων αναφερομένων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα με ΑΦΜεξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως κάτωθι ανά φορολογικό έτος:

.....

ΧΡΗΣΗ 2018 σαράντα τρία (43) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 276.072,00€...

Επειδή, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 23.000,00 ευρώ.

Επειδή, αποδεικνύεται ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των επιχειρήσεων «.....» και «.....», έχουν εκδοθεί από συναλλακτικά ανύπαρκτα πρόσωπα, η δε φορολογική αρχή, διασταύρωσε, τεκμηρίωσε και απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο τη συναλλακτική ανυπαρξία των ως άνω εκδοτών των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, όπως προκύπτει από τις από 03/07/2023 και 17/07/2023 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2018, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Από τη συνολική θεώρηση των στοιχείων που παρατίθενται στις ως άνω εκθέσεις, προκύπτει με βεβαιότητα ότι οι εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπα φορολογικά

μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτα και εφόσον ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτα, δεν υφίσταται θέμα καλής πίστης από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία παρόλο που της ζητήθηκε γραπτά και προφορικά από τον έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής να προσκομίσει οτιδήποτε στοιχείο (συμφωνητικά, εργασίες που πραγματοποιήθηκαν, τρόπος πραγματοποίησης των εργασιών, μέσα που χρησιμοποιήθηκαν, τρόπος εξόφλησης-πληρωμής κ.τ.λ) που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τις εκδότριες επιχειρήσεις «.....» και «.....» στον έλεγχο ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών ούτε υπέδειξε στον έλεγχο κάποιον τρίτο που να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές και να αποδεικνύει την πραγματοποίησή τους.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση «.....» όπως προκύπτει από τα αρχεία της Υπηρεσίας, δεν διαθέτει μέσα που να δικαιολογούν την πραγματοποίηση αυτών των εργασιών, ήτοι χρησιμοποίηση υπηρεσιών από μηχανήμα τσάπας, αφαίρεση και επανατοποθέτηση χλοοτάπητα κτλ, ούτε έχει καταθέσει συμφωνικά ανάθεσής τους σε άλλες παρεμφερείς επιχειρήσεις που να έχουν τα μέσα για την πραγματοποίηση αυτών.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση «.....», όπως προκύπτει από τα αρχεία της Υπηρεσίας, της οποίας η δραστηριότητα είναι εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση στερεών, υγρών και αέριων καυσίμων και συναφών προϊόντων, δεν έχει αγορές εμπορευμάτων, στις συναλλαγές αναφέρεται ότι πουλάει συναγερμούς, θυροτηλεοράσεις, ενισχυτές, σειρήνες, εγκατάσταση ηλεκτρονικού υλικού ασφαλείας τα οποία ουδεμία σχέση έχουν με το αντικείμενό της.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία «.....», ΑΦΜ: και την επικύρωση:

- της με αριθ./28-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και

- της με αριθ./28-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2018**

α) Η με αριθ./28-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου. Ποσό για καταβολή: 64.612,60 ευρώ.

β) Η με αριθ./28-05-2024 οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος. Ποσό για καταβολή: 70.905,00 ευρώ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Α/Α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ**

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.