



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23-01-2025

Αριθμός απόφασης: 113

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 2131312347

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. Της 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. Τη με 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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με επωνυμία, με έδραόπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον, κατά:

- της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,

- της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018,

- της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019,

- της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019,

του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Η με αριθ. Ελεπξίςαπάντηση του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί του με αριθ. πρωτ. ΔΕΔαιτήματος της Υπηρεσίας μας.

7. Το με αριθ. ΕλεπξίςΥπόμνημα Συμπληρωματικών Απόψεων της, καθώς και τα από 12/12/2024 και 17/12/2024 στοιχεία όπως αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο παραπάνω Υπόμνημα (σχετικά 1-37 και 38-87),

8. Τη με αριθμόαπόφαση παράτασης σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 5 ν.5104/2024, της Υπηρεσίας μας.

9. Τη με αριθμόπράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.

10. Την απόέκθεση μερικού απομακρυσμένου ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της ως άνω αναπομπής

11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία, η οποία υποβλήθηκε **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.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 99.206,86 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 49.603,43 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 148.810,29 ευρώ.

Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 86.819,19 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022 ποσού 43.409,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 130.228,79 ευρώ.

Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 9.651,15 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 965,11 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 10.616,27 ευρώ.

Με τη με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 9.407,92 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022 ποσού 4.703,96 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 14.111,88 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 και ΦΠΑ ν.2859/2000, φορολογικών ετών 2018 και 2019, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Πρόκειται για ανώνυμη εταιρεία, με ημερομηνία έναρξης εργασιών την, με αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας «άλλες υπηρεσίες εκτύπωσης». Η προσφεύγουσα εταιρεία για την άσκηση της ως άνω δραστηριότητας τηρούσε υποχρεωτικά Γ κατηγορίας – διπλογραφικά βιβλία.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής εκδόθηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία, η με αριθμόεντολή μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και 4987/2022 (ΚΦΔ), φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε σχετική

πληροφόρηση, μέσω των πληροφοριακών συστημάτων NEO TAXIS και ELENXIS, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία, εμφανιζόταν να λαμβάνει φορολογικά στοιχεία από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση με επωνυμία Σύμφωνα με την απόέκθεση επεξεργασίας μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και 4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκαν για την προσφεύγουσα εταιρεία:

- 1) τριάντα επτά (37) παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε, για το φορολογικό έτος 2018, ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 341.091,35 ευρώ πλέον ΦΠΑ 81.861,93 ευρώ και
- 2) έξι (6) παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε, για το φορολογικό έτος 2019, ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την ως άνω επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 39.019,68 ευρώ πλέον ΦΠΑ 9.364,72 ευρώ.

Ο έλεγχος του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής καταλόγισε:

- α) ως προς το εισόδημα, φορολογικού έτους 2018, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη της καθαρής αξίας 341.091.35 ευρώ των ληφθέντων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της, στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης,
- β) ως προς τον ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως αυτές προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, μετά την αφαίρεση της καθαρής αξίας 341.091.35 ευρώ των ληφθέντων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης, και την αφαίρεση του αναλογούντος επί της παραπάνω καθαρής αξίας ΦΠΑ ποσού 81.861,93 ευρώ,
- γ) ως προς το εισόδημα, φορολογικού έτους 2019, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη της καθαρής αξίας των 39.019,68 ευρώ των ληφθέντων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εκδότριας επιχείρησης, στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης και
- δ) ως προς τον ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019, προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως αυτές προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, μετά την αφαίρεση της καθαρής αξίας των 39.019,68 ευρώ των ληφθέντων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης, και την αφαίρεση του αναλογούντος επί της παραπάνω καθαρής αξίας ΦΠΑ ποσού 9.364,72 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή εντόκως από την ημερομηνία εξόφλησης ως αχρεωστήτως καταβληθέν κάθε σχετικού με τους καταλογισθέντες φόρους και πρόστιμα ποσού, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Την παράνομη, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του Κ.Δ.Διαδ και των άρθρων 33, 65 και 76 του Ν. 5104/2024 περί υποχρέωσης παροχής πλήρους αιτιολογίας, έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού καταλογισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Το 3ο ΕΛΚΕ ουδέποτε εξέτασε τα στοιχεία που προσκόμισε κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στοιχεία τα οποία συνδυαστικά με τα ήδη προσκομισθέντα ενώπιον της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. είναι ικανά, να απορρίψουν κάθε τυχόν υπόνοια περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Επιπροσθέτως είναι ικανά να θεμελιώσουν την καλή πίστη της λήψης αυτών.

2) Την παράνομη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 και 17 του Κ.Δ.Διαδ., θεμελίωση των πράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου του κρινόμενου καταλογισμού σε πόρισμα φορολογικού ελέγχου που εκδόθηκε στο πλαίσιο ελεγκτικής διαδικασίας που διενεργήθηκε σε βάρος τρίτου προσώπου.

Κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου κάθε πράξη καταλογισμού είναι δεσμευτική μόνο για τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων εκδίδεται, για τους οποίους και μόνο επιφυλάσσεται το δικαίωμα προσβολής της με ενδικοφανή προσφυγή και προσφυγή ουσίας, ενώ προς πλήρωση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης κάθε ελεγκτική διαδικασία θα πρέπει να λαμβάνει χώρα αυτοτελώς και για την έκδοση του πορίσματος τούτης να λαμβάνονται μεν υπόψιν άπαντα τα διαθέσιμα στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης στοιχεία χωρίς, ωστόσο, τούτα τα στοιχεία, όπως τυχόν πορίσματα ελεγκτικών αρχών που εκδόθηκαν στο πλαίσιο φορολογικών ελέγχων τρίτων προσώπων να κρίνονται ως δεσμευτικά και αποκλειστικά επί τούτων να ερείδονται οι πράξεις καταλογισμού.

Στην περίπτωση της προσφεύγουσας, η αιτιολογία απόρριψης των στοιχείων που προσκόμισε κατά την διάρκεια του ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. είναι πλημμελής, ερειδόμενη αποκλειστικά σε πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής που εκδόθηκε στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε σε βάρος τρίτου προσώπου. Διότι το ως άνω πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αποτέλεσε και το μοναδικό έρεισμα και αιτιολογία έκδοσης της απόέκθεσης επεξεργασίας μερικού ελέγχου της ίδιας Υπηρεσίας που εκδόθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας, το οποίο δεν είναι δεσμευτικό για αυτήν, και το περιεχόμενο αυτής επαναλήφθηκε χωρίς περαιτέρω εξέτασης σε κάθε επόμενη εκδοθείσα σε βάρος της πράξης καταλογισμού κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 και 17 του Κ.Δ.Διαδ.

3) Την παράνομη, κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4172/2013, του Ν. 2859/2000 αλλά και του Ν.4308/2015, καθώς και σε κάθε περίπτωση των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., κρίση περί δήθεν ανυπαρξίας των ελεγχόμενων συναλλαγών και περί δήθεν εικονικότητας των οικείων παραστατικών εκδόσεως της εταιρείας «..... στο σύνολό τους απορριπτομένης της καλοπιστίας της προσφεύγουσας ως προς τη λήψη τους.

Η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεσή του ελέγχου αντίγραφα των τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας «.....» που της παραδόθηκαν από τον, αντίγραφα των αποδεικτικών εξόφλησης τούτων καθώς και αντίγραφο της οικείας καρτέλας προμηθευτή. Επίσης, έθεσε τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την ίδια κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 και αφορούν τα έργα στο πλαίσιο υλοποίησης των οποίων συνεργάστηκε με την ως άνω εταιρεία.

Κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο η προσφεύγουσα δεν είχε ανάγκη να προβεί σε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφού τα αμφισβητούμενα τιμολόγια ήταν πολύ μικρού ύψους σε σχέση με τα δηλωθέντα μεικτά κέρδη της εταιρείας για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στην φορολογική αρχή με υπομνήματα, αντίγραφα των κάτωθι επιταγών εκδόσεώς της, εις διαταγή της εταιρείας «.....»:

- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία
- ποσού 7.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία
- ποσού 6.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία
- ποσού 7.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία
- ποσού 10.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία
- ποσού 10.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία
- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία,
- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία
- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία,
- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία
- ποσού 20.000,00 ευρώ με αριθμό και ημερομηνία

Αν κριθεί ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, είναι εικονικά, η εικονικότητα να περιορίζεται στο πρόσωπο του εκδότη αυτών γιατί η υποκρυπτόμενη εταιρεία πίσω από την εταιρείαείναι η εταιρεία με την επωνυμία, συμφερόντων του κ., ο οποίος παρέδιδε τα επίδικα τιμολόγια στην προσφεύγουσα, και της (προφανώς, βάσει της κοινής, δηλωθείσας κατά την σύσταση της εταιρείας, διεύθυνσης κατοικίας, συντρόφου του) με την ίδια να καθίσταται καλόπιστη λήπτρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

4) Την παντελώς νόμω και ουσία αβάσιμη επιβολή σε βάρος της προσφεύγουσας δήθεν διαφοράς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί της αξίας δήθεν εικονικών τιμολογίων που φέρεται να εκδόθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2019 από την εταιρεία «....., ωστόσο, ουδέποτε παραδόθηκαν και ουδέποτε καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, ώστε να κριθεί ότι τυχόν αλλοίωσαν τα δηλωθέντα ορθά αποτελέσματα ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Ο, κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2019, αρνήθηκε την ανάληψη νέων αναθέσεων επικαλούμενος παροδικές ελλείψεις προσωπικού και αδυναμία ανταπόκρισης στους χρόνους και αφού απέσπασε από την προσφεύγουσα, εντός του φορολογικού έτους 2019, το συνολικό ποσό των 71.909,30 ευρώ ως δήθεν προκαταβολή μελλοντικών υπηρεσιών που ουδέποτε παρασχέθηκαν, τελικώς, εξαφανίστηκε.

Προς απόδειξη του γεγονότος τούτου, η προσφεύγουσα παρέδωσε στον έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αντίγραφο καρτέλας προμηθευτή φορολογικού έτους 2019 και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων προμηθευτών και αιτήθηκε την αποδοχή του σχετικού ισχυρισμού της. Ωστόσο, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. απέρριψε τον ισχυρισμό βάσει των αναγραφόμενων στην Έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Προκειμένου να εξεταστεί η παραπάνω προσφυγή η υπηρεσία μας προέβη στις παρακάτω ενέργειες:

Επέστειλε στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔέγγραφο με το οποίο ζητούσε συμπληρωματικές απόψεις σχετικά με τον 4^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα ζητούσαμε να μας γνωστοποιήσει, αν μετά τον έλεγχο των στιςπαραληφθέντων, από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βιβλίων (οριστικών ισοζυγίων) χρήσης 01/01/2019-31/12/2019 βάσει των οποίων συντάχθηκε ο ισολογισμός, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έχει καταχωρίσει στα προαναφερθέντα λογιστικά της αρχεία τα υπ' αρ. ΔΑΤ έτους 2019 του προμηθευτήκαι αν έχουν ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης.

Το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σε απάντηση του ως άνω εγγράφου μας, υπέβαλε με το με αριθ. πρωτ. elenxis έγγραφο στο οποίο ανέφερε τα κάτωθι:

«Σύμφωνα με τις οικείες απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής: «Στην σελ. Νο 37 της από(1D ΥΠΟΘΕΣΗΣ) της **ΥΕΔΔΕ Αττικής Έκθεσης Επεξεργασίας Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4308/2014 & Ν-4987/2022 (ΚΦΔ)**, αναγράφονται τα εξής:

«Πλέον τα ΔΑ-Τιμολόγια τα οποία δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αλλά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία:... Συγκεκριμένα, από την συνημμένη **ΚΑΡΤΕΛΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ** με Κωδικό 20336 - «.....» από 01/01/2019 μέχρι 31/12/2019, στην σελ. Νο 64 της από(1D ΥΠΟΘΕΣΗΣ) της **ΥΕΔΔΕ Αττικής Έκθεσης Επεξεργασίας Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4308/2014 & Ν.4987/2022 (ΚΦΔ)**, προκύπτει η καταχώρηση όλων των παραπάνω Δ.Α.-Τ.».

Κατόπιν των ανωτέρω, ενώπιον του διενεργηθέντα από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ελέγχου προσκομίστηκε η ως άνω **ΚΑΡΤΕΛΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ**, η οποία και ελήφθη υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσης 2019, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς από αυτήν προέκυψε η καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της εταιρείας των με αριθ. ΔΑΤέτους 2019.».

Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. elenxis συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο έθεσε υπόψη ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα ακόλουθα στοιχεία:

Α) Για το φορολογικό έτος 2018, αποδεικτικά στοιχεία πραγματοποίησης εργασιών στο πλαίσιο υλοποίησης των οποίων η προσφεύγουσα συνεργάστηκε με την εταιρεία

Β) Για το φορολογικό έτος 2019, τα βιβλία της προσφεύγουσας για το εν λόγω έτος από τα οποία προκύπτει ότι ουδέν τιμολόγιο ελήφθη ή/και τυχόν καταχωρήθηκε από την εταιρεία

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθμόαπόφαση παράτασης κατ' άρθρο 72 παρ. 5 ν.5104/2024, καθώς και η με αριθμόπράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και η υπόθεση διαβιβάστηκε στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των υποβληθέντων ως άνω νέων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού απομακρυσμένου ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ.

επί του ως άνω συμπληρωματικού υπομνήματος:

«Όπως επί λέξει αναφέρεται στην σελ, Νο 37 της από(ID ΥΠΟΘΕΣΗΣ), της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής Έκθεσης Επεξεργασίας Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4308/2014(ΕΛΠ) & Ν.4987/2022(ΚΦΔ)**, η οποία επισυνάπτεται πλήρως στην παρούσα, αναφέρεται: «Πλέον τα ΔΑ-Τιμολόγια τα οποία δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αλλά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία....η καρτέλα Προμηθευτή με κωδ. 20336-«..... τα με ΝοΔΑ-Τιμολόγια, αξίας 6.138,00€, 12.896,00€, 7.998,00€, 11.780,00€ & 2.926,00€ έχουν καταχωρηθεί με αύξοντες αριθμούς εσωτερικής αρίθμησης αντίστοιχα, αναμφισβήτητα προκύπτει ότι έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης....Στο σημείο αυτό οφείλουμε να παρατηρήσουμε ότι η επικαλούμενη Καρτέλα Προμηθευτή (σχετ. 53) αντίγραφο της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα, σε αντιπαράβολή με την παραπάνω μνημονευθείσα Καρτέλα Προμηθευτή, προκύπτει ότι δεν αποτυπώνει τα επίμαχα ΔΑ-Τιμολόγια καθώς πιθανολογείται ότι έχει παραποιηθεί. Επίσης η μη αναγραφή των επίμαχων ΔΑ-Τιμολογίων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών/προμηθευτών, μπορεί κάλλιστα να είναι προϊόν συνεννόησης προκειμένου να δυσχεραυνθεί το ελεγκτικό έργο και σε καμία περίπτωση δεν στοιχειοθετούν και δεν αποτελούν στοιχείο για την μη χρήση των επίμαχων τιμολογίων.»

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2018

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο (ο τέταρτος αφορά μόνο το 2019). Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 τις διατάξεις του 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 συναλασσόμενος 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική

μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του. 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με 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 αυτουργός 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 εκδώντα 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 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του

δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την **ΣΤΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 22 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις 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 απόέκθεση επεξεργασίας μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφέρονται τα εξής:

« 6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συγκεκριμώντας όλα τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής) εκδόσεως της επιχείρησηςτα οποία έλαβε η ελεγχόμενηείναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** στο σύνολό τους, διότι εμφανίζουν συναλλαγές ανύπαρκτες, ανυπόστατες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες για τους κάτωθι λόγους:

1. Η επιχείρηση, ουδέποτε προέβη σε Θεώρηση Βιβλίων και Στοιχείων στην Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

2. Η επιχείρηση, δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος από ενάρξεως (2009) έως την ημέρα σύνταξης της παρούσας έκθεσης, καθώς επίσης από ενάρξεως έως τον 09/2019 έχει υποβάλλει, τριάντα μία (31) μηδενικές μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για ενενήντα μία (91) περιόδους (μήνες) δεν έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ενώ εμφανίζεται να έχει συναλλαγές με τρίτους όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών.

3. Η επιχείρηση, δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα (.....), δεν δήλωσε άλλη διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας και δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.

4. Η επιχείρηση, δεν έχει δημοσιεύσει ποτέ ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις (Ισολογισμούς κτλ.) στο ΓΕΜΗ ή στο Εθνικό Τυπογραφείο.

5. Η επιχείρηση, δεν απασχόλησε εργατούπαλληλικό προσωπικό, δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φόρου μισθωτών υπηρεσιών, ούτε έχει απογραφεί στο αρμόδιο υποκατάστημα ΕΦΚΑ.

6. Η επιχείρηση, δεν κατέχει ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της, τα οποία να έχουν ταξινομηθεί και απογραφεί από την αρμόδια Δ.Τ.Ε. Περιφερειακής Ενότητας της Χώρας.

7. Το αυτοκίνητο το οποίο αναγράφεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με αρ. κυκλοφορίαςΕΙΧ ανήκει στον, ο οποίος σε Υπεύθυνη Δήλωσή του δήλωσε πως ουδέποτε παραχώρησε το όχημά του για την μεταφορά υλικών ή προσωπικού σε οποιοδήποτε.

8. Η επιχείρηση, δεν διαθέτει ή διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα τραπεζικό ίδρυμα.

9. Η επιχείρηση, εμφανίζει πωλήσεις (υλικών, εξοπλισμού κ.α.) προς φερόμενους πελάτες της χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αντίστοιχες αγορές, ενώ στις περιπτώσεις που εμφανίζει αγορές, αυτές διενεργήθηκαν από τρίτα πρόσωπα. Ειδικότερα από το έτος 2014 έως και το έτος 2018 δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ελάχιστα ποσά αγορών και εξόδων (ήτοι συνολικά ποσό 17.392,18€) ενώ τα αντίστοιχα ποσά φερόμενων πωλήσεων ανέρχονται στο ποσό των 5.466.384,23€. Επίσης, δεν προκύπτουν, από ενάρξεως, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενώ φερόμενες αγορές της πραγματοποιήθηκαν από τρίτους ή μετά από παραγγελίες των υπευθύνων των ληπτριών επιχειρήσεων.

10. Διαπιστώθηκε στην επιχείρηση αναντιστοιχία δηλωθέντων αντικειμένων δραστηριότητας και τιμολογηθέντων υποτιθέμενα εκτελούμενων εργασιών, αφού αναφέρεται να εκτελεί εργασίες (λ.χ. Αφισοκολλήσεις, πωλήσεις μηχανημάτων) χωρίς να έχει δηλωθεί η αντίστοιχη δραστηριότητα.

11. Πλήθος φερόμενων πελατών της επιχείρησης, εμφανίζουν ανεξόφλητα υπόλοιπα, ενώ η ελεγχόμενη δεν είχε την δυνατότητα χορήγησης πίστωσης, αφού το εταιρικό της κεφάλαιο ανέρχεται στο ποσό των 18.000,00 € (ΦΕΚ 9856/11-08-2009) χωρίς να εμφανίζει στοιχεία δανειοδότησης.

12. Διαπιστώθηκαν εξοφλήσεις από φερόμενους πελάτες οι οποίες διενεργήθηκαν προς τρίτα πρόσωπα που δεν έχουν καμία σχέση με την επιχείρηση ενώ πλήθος επιταγών οπισθογραφούνται και επιστρέφουν στους εκδότες αυτών δηλαδή στους φερόμενους πελάτες - λήπτριες επιχειρήσεις ενώ καμία από τις εκδοθείσες επιταγές δεν εισπράχτηκε από τον διαχειριστή της

13. Η επιχείρηση, εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση, για την οποία έχει ολοκληρωθεί μερικός φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, όπου διαπιστώθηκε ότι είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

14. Η επιχείρηση, χρησιμοποιούσε παραποιημένα δελτία αποστολής τρίτων επιχειρήσεων, ως προς τα στοιχεία του πελάτη (επωνυμία, ΑΦΜ, κτλ,) την ημερομηνία, το τόπο προορισμού και τα είδη που περιλαμβάνονταν, τα οποία εν συνεχεία χρησιμοποιούσε (παραπάνω από μια φορά) προκειμένου να τιμολογήσει τους φερόμενους πελάτες της σε τιμές πολλαπλάσιες της πραγματικής αξίας τους.

15. Από τα εκδοθέντα τιμολόγια στους φερόμενους πελάτες της δεν προκύπτει σύνδεση ποιοτικής διάκρισης παρεχόμενων υπηρεσιών — έργων με την αξία των εκδοθέντων

φορολογικών στοιχείων ούτε χορηγήθηκαν στοιχεία μελετών ή επιμετρήσεων. Το ίδιο προκύπτει και για τα ιδιωτικά συμφωνητικά.

16. Σύμφωνα με το με Αρ. ΦύλλουΦΕΚ. η διάρκεια της εταιρείας, ορίζεται σε δέκα (10) έτη και αρχίζει από τη νόμιμη δημοσίευση (10 Αυγούστου 2009) περίληψης του καταστατικού της στο «Δελτίο Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης» της Εφημερίδας της Κυβέρνησης. Σημειώνεται ότι μέχρι και την σύνταξη της Έκθεσης Ελέγχου ΕΛΠ, δεν τηρήθηκαν οι νόμιμες διατυπώσεις ώστε να παραταθεί η διάρκεια της εταιρείας η οποία έληξε την 11-08-2019.

17. Όσον αφορά την εξόφληση με έκδοση επιταγών των υποχρεώσεων που είχε η ελεγχόμενη εταιρείαπρος την για τις φερόμενες παροχές υπηρεσιών που η τελευταία της παρείχε, διαπιστώθηκε ότι οι επιταγές είτε, εισπράχθηκαν από πρόσωπα που δεν έχουν καμία επαγγελματική σχέση με την ελεγχόμενη, είτε στις περισσότερες των περιπτώσεων δεν οπισθογραφήθηκαν και δεν εισπράχθησαν από την

18. Όσον αφορά τις πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη εταιρείαπρος την, μέσω τραπεζικών καταθέσεων διαπιστώθηκε ότι τα αντίγραφα των τραπεζικών αποδείξεων είσπραξης από τηνκαι την που μας προσκόμισε η επιχείρησηδεν έχουν εξαχθεί από το σύστημα της τράπεζας αλλά έχουν 'κατασκευαστεί' από κάποιον τρίτο με ψεύτικα στοιχεία διότι η εταιρεία ON PROGRESS δεν τηρεί λογαριασμούς στις εν λόγω τράπεζες. Το συνολικό ποσό που εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών καταθέσεων ήταν 571.900,00€.

19. Η ελεγχόμενη εταιρείαδεν προσκόμισε συμφωνητικό με την εταιρείαστο οποίο να περιγράφονται οι όροι της συνεργασίας τους. Ούτε από το πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης βρέθηκε κατατεθειμένο κάποιο συμφωνητικό της παρ.16 αρθ.8 ν.1882/90. Από την περιγραφή των εργασιών επί των τιμολογίων προκύπτει πως η κύρια εργασία ανάθεσης ήταν οι επικολλήσεις και τοποθετήσεις αφισών σε καταστήματα και οχήματα, όμως εμφανίζονται πέραν αυτών και εργασίες επιδιορθώσεων, σιδηροκατασκευών, καθαρισμού οχημάτων, σηματοδότησης κλπ. Δηλαδή, για την ολοκλήρωση των εργασιών αυτών, πέραν της ύπαρξης προσωπικού που όπως αποδείχθηκε δεν διέθετε η, απαιτούνταν και η ανάλωση υλικών και η χρήση εργαλείων. Η δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή και το προσωπικό για την διεκπεραίωση αυτών των εργασιών, και ούτε η ελεγχόμενη προσκόμισε υποστηρικτικά έγγραφα για τις μεταξύ τους συναλλαγές.».

Επειδή, αποδεικνύετε ότι τα υπό κρίση τιμολόγια εκδόσεως της, έχουν εκδοθεί από συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, η δε φορολογική αρχή, διασταύρωσε, τεκμηρίωσε και απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο τη συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη των τιμολογίων

αυτών, όπως προκύπτει από την απόέκθεση επεξεργασίας μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) φορολογικών ετών 2016 έως 2019, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Από τη συνολική θεώρηση των στοιχείων που παρατίθενται στην ως άνω έκθεση, προκύπτει με βεβαιότητα ότι ο εκδότης των επίδικων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο και εφόσον ο παραπάνω εκδότης ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος, δεν υφίσταται θέμα καλής πίστης από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2019

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στοιχεία (καρτέλες, κτλ) σύμφωνα με τα οποία τα φορολογικά παραστατικά εξόδων που έλαβε από τηνδεν έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία έτους 2019 και δεν έχουν αφαιρεθεί από τα έσοδα της χρήσης.

Επειδή, στις εκθέσεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και συγκεκριμένα στη σελίδα 37 της απόΈκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και στην σελίδα 28 της απόΈκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. αναγράφεται ότι:

“Από την Υπηρεσία μας κοινοποιήθηκε... στην ελεγχόμενη το με αριθ. πρωτ. Αίτημα Παροχής Στοιχείων του αρ. 14 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) με το οποίο την καλούσαμε όπως εντός πέντε (5) ημερών από την επίδοση του αιτήματος παροχής στοιχείων να θέσει στη διάθεση του ελέγχου για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 2016, 2017, 2018 & 2019 τα λογιστικά αρχεία (βιβλία), φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγράφων σ' αυτά, **απαραίτητα για τις δικές μας περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις,** την προσκόμιση των οποίων όμως ο έλεγχος δεν έκρινε απαραίτητη, καθόσον όπως προαναφέρθηκε έχει στη διάθεσή του όλα τα κατασχεθέντα βάσει της με αρ.Έκθεσης Κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων-Αρχείων από τους υπαλλήλους της ΥΕΔΔΕ Αττικής, φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της

Επειδή, στη σελίδα 10 της απόΈκθεσης Επεξεργασίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής όσον αφορά την ημερομηνία που ο έλεγχος μετέβη στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης

αναγράφεται ότι:

“Συνεργείο ελέγχου μετέβη τηνσύμφωνα με την υπ’ αριθμόεντολή ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης.... Εκεί ζητήθηκαν και λήφθηκαν τα βιβλία της επιχείρησης (ισοζύγια χρήσης 2018 & 2019) τα οποία θεωρήθηκαν όπως και καρτέλες του προμηθευτή

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι, τα λογιστικά βιβλία έτους 2019 στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος **δεν ήταν τα οριστικά**, ήτοι δεν είχε ακόμα πραγματοποιηθεί το λογιστικό ‘κλείσιμο’ της χρήσης, η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και η υποβολή των δηλώσεων.

Επειδή, το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής όφειλε να διενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των προσκομισθέντων από την επιχείρηση οριστικών λογιστικών αρχείων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για τη σύνταξη των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων και των υποβληθεισών δηλώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω ο 4^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παντελούς έλλειψης αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων έτους 2019 κρίνεται βάσιμος και η προσβαλλόμενη πράξη κρίνεται **τυπικά πλημμελής**.

Επειδή, ο έλεγχος οφείλει να διαπιστώσει:

- αν η προσφεύγουσα επιχείρηση χρησιμοποίησε τα εικονικά φορολογικά στοιχεία της για να μειώσει τα φορολογητέα αποτελέσματα της χρήσης 2019
- αν υφίσταται παράβαση αλλοίωσης των λογιστικών αρχείων συνέπεια ελέγχου (η οποία πάντως είναι διάφορη της παράβασης λήψης εικονικών στοιχείων με αποτέλεσμα την μείωση της φορολογητέας ύλης) και αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για έμμεσο προσδιορισμό εισοδήματος.

Επειδή, στην παρ. 6 του αρ. 72 του Κ.Φ.Δ. Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

“6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την

οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.”

Συνεπώς ο 4^{ος} προβαλλόμενος λόγος γίνεται δεκτός.

Για τους λόγους αυτούς

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία, και την επικύρωση:

- της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,

- της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής

και την ακύρωση λόγω τυπικής πλημμέλειας:

- της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019,

- της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019, του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2018

A) Η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

	Βάση ελέγχου	Βάση απόφασης ΔΕΔ
Φόρος εισοδήματος	99.206,86 ευρώ	99.206,86 ευρώ
Πρόστιμο αρθ.54 ν.5104/2024	49.603,43 ευρώ	49.603,43 ευρώ
Σύνολο για καταβολή	148.810,29 ευρώ	148.810,29 ευρώ

Β) Η με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

	Βάση ελέγχου	Βάση απόφασης ΔΕΔ
Χρωστικό υπόλοιπο	86.819,19 ευρώ	86.819,19 ευρώ
Πρόστιμο άρθρου 54 ν.5104/2024	43.409,60 ευρώ	43.409,60 ευρώ
Σύνολο φόρου για καταβολή	130.228,79 ευρώ	130.228,79 ευρώ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	43,20 ευρώ	43,20 ευρώ

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.