



Αθήνα, 24-3-2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 722

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» **ΑΦΜ** με έδρα στο Δήμο, οδός, όπως εκπροσωπείται νόμιμα από με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

- Της υπ' αριθ. /1-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2017

- Της υπ' αριθ. /1-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2018

- Της υπ' αριθ. /1-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2019

- Της υπ' αριθ. /1-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου από 1/01/2017 έως 31/12/2017,

- Της υπ' αριθ./1-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου από 1/01/2018 έως 31/12/2018
- Της υπ' αριθ./1-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου από 1/01/2019 έως 31/12/2019
- Της υπ' αριθ./1-11-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου κατ' άρθρο 53 παρ.2 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2024,
και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγή της εταιρείας της εταιρείας «.....» **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' αριθμ./1-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 825.258.25€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 412.629.13€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **1.237.887,38€**.

- Με την υπ' αριθμ./1-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 328.979,66€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 164.489.83€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **493.469,49€**.

- Με την υπ' αριθμ./1-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 46.800.00€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 23.400.00€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **70.200,00€**.

- Με την υπ' αριθμ./1-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 1/01/2017 έως 31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 682.959.38€ πλέον προστίμου αρθ.58^α ΚΦΔ ύψους 341.479,72€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **1.024.439,10€**.

- Με την υπ' αριθμ./1-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 1/01/2018 έως 31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου

ΦΠΑ ύψους 274.441,73€ πλέον προστίμου αρθ.58^α ΚΦΔ ύψους 137.220.88€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **411.662,61€**.

- Με την υπ' αριθμ./1-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 1/01/2019 έως 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 72.714.31€ πλέον προστίμου αρθ.58^α ΚΦΔ ύψους 36.357.17€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **109.071,48€**.

- Με την υπ' αριθμ./1-11-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου κατ' άρθρο 53 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους **1.000,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 53 παρ. 2 και του αρθ. 67 του ΚΦΔ (υπότροπος 2^η φορά), λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ. 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ/5-3-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών & στοιχείων του αρθ. 14 παρ.1,2 του ΚΦΔ κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ. 5 παρ. 14 του Ν/. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του αρθ. 29 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου/προστίμων προέκυψαν στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου από το 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δυνάμει της με αρ./1-8-2024 εντολής ελέγχου (όπως τροποποίησε την με αρ./29-1-2024 εντολή ελέγχου) του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2019 για τη διαπίστωση ορθής εφαρμογής των διατάξεων Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων & στοιχείων. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσαν τα με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023/8-9-2023, ΕΞ 2023/8-9-2023 και ΕΞ 2023/4-10-2023 Πληροφοριακά Δελτία της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με τα οποία διαβιβάστηκαν οι σχετικές Πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ & ΚΦΔ, για την προσφεύγουσα εταιρεία αναφορικά με συναλλαγές της κατά τα έτη 2017-2019 με την εταιρεία «.....» ΑΦΜ για τα έτη 2017-2019 με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ».

Ειδικότερα, αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αποτέλεσε το με α/α/2019 Πληροφοριακό Δελτίο που απεστάλη από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες (Αρθ. 47 του Ν 4557/2018) και αφορούσε σε λειτουργία κυκλώματος όπου χρησιμοποιήθηκαν επιχειρήσεις χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα με μοναδικό σκοπό την έκδοση και την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου με διαδοχικές τιμολογήσεις να ωφεληθεί από την ιδιοποίηση του αναλογούντος ΦΠΑ και την αποφυγή της καταβολής του φόρου εισοδήματος ο τελικός αποδέκτης αυτών. Περαιτέρω, από προγενέστερο διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δυνάμει της με αρ. σχετικής εντολής (σχετ. η από 3-3-2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ) στην εταιρεία «.....» ΑΦΜ για τα έτη 2017-2019 κρίθηκε ότι η ως άνω εταιρεία, είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα** και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κρίθηκαν ως εικονικά, υπό την έννοια των ανύπαρκτων συναλλαγών. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν κατά τα έτη 2017-2019 τιμολόγια από την ως άνω εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων εταιρεία ήταν και η προσφεύγουσα «.....» ΑΦΜ με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «.....».

Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου από το 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε κατά τα έτη 2017-2019 είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά

στοιχεία εκδόσεως «.....» ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	Σύνολο Φορολογικών Στοιχείων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
2017	12	2.845.718, 09	682.972 34
2018	10	1.197.382, 99	287.371 92
2019	2	195.000, 00	46.800 00
Σύνολο	24	4.238.101 08	1.017,144 26

Περαιτέρω από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε και η μη ανταπόκριση από την προσφεύγουσα στο με αριθμό πρωτοκόλλου 2° ΕΛΚΕ ΑΤΤ/5-3-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών & στοιχείων του αρθ. 14 παρ.1,2 του ΚΦΔ προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία που αναφέρονταν σε αυτό για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017,2018 και 2019 για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ.2 του ΚΦΔ.

Κατόπιν των ανωτέρω, κρίθηκε ότι η αξία των ως άνω αναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017, 2018 και 2019 βάσει των διατάξεων του αρθ. 22 του ν. 4172/2013 και δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αναλογεί στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία βάσει των διατάξεων του αρθ. 32 παρ.1β του ν.2859/00(ΦΠΑ). Ως εκ τούτου τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 επαναπροσδιορίστηκαν με προσθήκη σε αυτά της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως λογιστικές διαφορές.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η έκδοση της εντολής ελέγχου με αρ./1-8-2024 σε αντικατάσταση της πρώτης με αρ./29-1-2024, είναι δε άκυρη γιατί δεν αναφέρει τη διάρκεια του ελέγχου ως ο νόμος ρητά αναφέρει, μη νόμιμα δε εκδόθηκε αφού δεν έχει αρχίσει ο έλεγχος με την πρώτη εντολή.
2. Η χρήση 2017 έχει παραγραφεί την 31-12-2023 και δεν έχει η φορολογική αρχή κανένα δικαίωμα να επιβάλλει φόρου και πρόστιμα.Μη νόμιμη η επίδικη πράξη της φορολογικής αρχής για το ΦΠΑ στη χρήση 2017 λόγω παραγραφής.
3. Νόμιμη και υπαρκτή η επιχείρηση με ΑΦΜ
4. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας της συναλλαγής των επίδικων φορολογικών στοιχείων. Από τις εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του έλαβε χώρα κανένας ουσιαστικός φορολογικός έλεγχος, αφού οι πράξεις που εκδόθηκαν εδράζονται αποκλειστικώς σε άλλη έκθεση ελέγχου (δελτίο πληροφοριών) της ΥΕΔΔΕ ενώ υπάρχουν άλλες δύο εκθέσεις ελέγχου που αναφέρουν ότι η αντισυμβαλλόμενη είναι πραγματικά φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή.
5. Καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη κατά το χρόνο της συναλλαγής.
6. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, κατάχρηση εξουσίας, ανύπαρκτη αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη νόμιμης έκδοσης της εντολής ελέγχου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 23 παρ 1,2 του ν 4987/2022 (ΚΦΔ), όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής/29-1-2024 αρχικής εντολής ελέγχου: « 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ 1 του ν 4987/2022 (ΚΦΔ), όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής/29-1-2024 αρχικής εντολής ελέγχου: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 27 παρ. 2, 7 του ν. 5104/2024-ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024 (νέου ΚΦΔ) με έναρξη ισχύος από 19-4-2024, ορίζεται ότι: «2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 28 του ν. 5104/2024 (νέου ΚΦΔ)** ορίζεται ότι:

«1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 84 παρ 2 του ν 5104/2024:** « Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι είναι μη νόμιμη η έκδοση της με αρ./01-8-2024 εντολής ελέγχου σε αντικατάσταση της με αρ./29-01-2024 αρχικής εντολής, είναι δε άκυρη λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου, μη νόμιμα δε εκδόθηκε αφού δεν είχε αρχίσει ο έλεγχος με την πρώτη εντολή.

Επειδή εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της με αρ./29-1-2024 αρχικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 5104/2024 στις 19-4-2024, για τη διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου ως προς τη διαπίστωση ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013, ν. 2859/00 και ν. 4308/2024. Η έναρξη του συγκεκριμένου ελέγχου διενεργήθηκε την **12-3-2024** με την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα εταιρεία και στους νόμιμους εκπροσώπους αυτής του με αρ.πρωτ...../05.03.2024 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών του αρ.14 του ν. 4987/2022- (ήδη ν.5104/2024) – Γνωστοποίησης δυνατότητας

υποβολής δηλώσεων του άρθρου 18-19 ΚΦΔ (ήδη άρθρα 22-23 ν.5104/2024), για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2019. Ακολούθως η με αρ./29-1-2024 αρχική εντολή ελέγχου τροποποιήθηκε μόνο ως προς τον υπάλληλο που θα ολοκλήρωνε τον έλεγχο, η οποία και έλαβε αριθμό/1-8-2024 χωρίς να μεταβληθούν τα υπόλοιπα στοιχεία της εντολής κατά τις διατάξεις του αρθ. 25 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, ο έλεγχος από το αρμόδιο 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε νομίμως βάσει της με αρ./29-1-2024 αρχικής εντολής ελέγχου η οποία τροποποιήθηκε μόνο ως προς το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου στον οποίο ανατέθηκε η ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, η δε τροποποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου ουδεμία επίδραση ασκεί στη νομιμότητα και στο κύρος του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε κατ' ακολουθία στο κύρος και στη νομιμότητα των οριστικών πράξεων, εκδοθείσες κατά του νόμιμους τύπους σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του αρθ. 38 του ΚΦΔ. Περαιτέρω, κατά τον χρόνο έκδοσης της αρχικής με αριθμό/29-1-2024 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου και κατά τον χρόνο έναρξης του εν λόγω ελέγχου είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ 1 του ν 4987/2022, οι οποίες προέβλεπαν την αναφορά της διάρκειας του ελέγχου μόνο στις περιπτώσεις εντολών επιτόπιου ελέγχου και όχι στις περιπτώσεις εντολών μερικού ελέγχου γραφείου, όπως εν προκειμένω. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παράλειψης αναφοράς διάρκειας του ελέγχου και περί μη νόμιμης εντολής ελέγχου τυγχάνει απορριπτέος καθότι αβάσιμος, αφενός βάσει των ως άνω προαναφερόμενων αφετέρου και σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει περίπτωση βλάβης λόγω των επικαλούμενων από την πλευρά της παραλείψεων.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα για τη χρήση 2017

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ (ν,4174/2013) όπως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται ότι:

«1.Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

[..]

5. 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 και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, 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: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου

αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, ορίζεται ότι: «... Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).**...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρθ. 36 του ν. 4174/2013 όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12/12/2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου, ορίζεται:

«3.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:....»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 27α του άρθρου 66 του ίδιου νόμου (ν. 4646/2019), οι διατάξεις της περίπτωσης α' της νέας παραγράφου 3 καταλαμβάνουν 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 την Ε.2057/25-09-2023 με θέμα «Παροχή διευκρινήσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων»:

«...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. ...

«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 περιέχονται 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.

...»

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με την συνημμένη στο με αρ. πρωτ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/4-10-2023 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, από 4-9-2023 Έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4984/2022 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, απόσπασμα της οποία παρατίθενται αυτούσιο στην από 1-11-2024 σχετική Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4984/2022 (ΚΦΔ) του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε κατά τα έτη 2017-2019 είκοσι τέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν

εικονικά στο σύνολό τους , ήτοι έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2017 δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 2.845.718,09€ πλέον Φ.Π.Α. 682.972,34€, κατά το φορολογικό έτος 2018 δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 2.845.718,09€ πλέον Φ.Π.Α. 682.972,34€ και κατά το φορολογικό έτος 2019, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 195.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 46.800,00 €.

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις της παράγρ. 1 του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.), όπως και η υπό κρίση περίπτωση παράβασης.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις για τη χρήση 2017 εκδόθηκαν την 01-11-2024 και κοινοποιήθηκαν την 5-11-2024 κατά τις διατάξεις του αρθ. 5 του ΚΦΔ , ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2017, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας της συναλλαγής των επίδικων φορολογικών στοιχείων - Νόμιμη και υπαρκτή η επιχείρηση με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), 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. [...]

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 την παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ (ήδη αρθ. 79 νέου ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, 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).

Επειδή όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την με αρ. **1404/2015 Απόφαση του ΣτΕ :**

«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 με αρ. **1238/2018 Απόφαση του ΣτΕ**, 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣτΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. **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 συνήθεις 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 σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/2015** «Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα

βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.32 του ν. 2859/00 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι:

«**1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:**
α) ...β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,[..]»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1097/2016** με θέμα: «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» : .

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.).».

Επειδή με τις διατάξεις του **αρθ. 53 παρ. 2 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «**1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση...2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος..» Περαιτέρω με τις διατάξεις του **αρθ. 67 του ΚΦΔ** ορίζεται: «Σε περίπτωση υποτροπής επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο διπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση και, σε κάθε περίπτωση νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο τετραπλάσιο του**

προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στον παρόντα Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ «Επαρκής αιτιολογία» ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...) 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του αρθ. 72 του ΚΦΔ 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.»

Επειδή στην από 4-9-2023 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΦΔ-Ν.4987/2022 (νυν 5104/2024), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία διαβιβάστηκε στο αρμόδιο 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το υπ' αριθμ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και η οποία αποτέλεσε και την αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου από το 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, απόσπασμα της οποίας περιλαμβάνεται στις από 1-11-2024 σχετικές εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρως τεκμηριωμένα τα στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος υπόψη για την στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης περί λήψεως είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 4.238.101,08€ πλέον ΦΠΑ 1.017.144,26€ κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ (σχετ. σελ.7-13 εκθέσεων ελέγχου) διαπιστώθηκε για την επιχείρηση «..... ΑΦΜ ότι κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 έως 2019 είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη οντότητα χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα, καθώς δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, λοιπές εγκαταστάσεις μηχανήματα) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών και επί των στοιχείων που εξέδωσε κατά την

ελεγχόμενη περίοδο. Η οντότητα, εξέδωσε φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας προκειμένου με διαδοχικές τιμολογήσεις να ωφεληθεί, μέσω της οικειοποίησης του Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων, για συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποίησε, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους από την ίδια ή και τρίτα πρόσωπα, ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις, ήτοι σε αξίες:

ΕΤΟΣ	Σύνολο Φορολογικών Στοιχείων	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α. (24%)
2017	1.148	15.852.985 47	3.804.716 51
2018	617	17.481.361 31	4.195.526 71
2019	53	10.456,384 94	2.509.532 39
Σύνολο	1.818	43.790.731, 72	10.509.775,61

Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολό τους, υπό την έννοια των ανύπαρκτων συναλλαγών.

Επειδή μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια εταιρεία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία η οποία σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, κρίθηκε ότι έλαβε **κατά το φορολογικό έτος 2017**, δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 2.845.718,09€ πλέον Φ.Π.Α. 682.972,34€, **κατά το φορολογικό έτος 2018** δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 2.845.718,09€ πλέον Φ.Π.Α. 682.972,34€ και **κατά το φορολογικό έτος 2019**, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 195.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 46.800,00 €.

Επειδή, από τις από 1-11-2024 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), ΦΠΑ (Ν. 2859/00), ΚΦΔ (Ν.5104/2024) και Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου σύμφωνα με την από 3-3-2021 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για την εταιρεία «..... **ΑΦΜ** καθώς και τις από 4-9-2023 Πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΕΛΠ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφορικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας με την ως άνω εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων εταιρεία, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς από τον έλεγχο τόσο η συναλλακτική ανυπαρξία της ως άνω εκδότριας εταιρείας όσο και η εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα έτη 2017, 2018 και 2019, καθόσον από τη συνολική εκτίμηση των στοιχείων και ευρημάτων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για την ως άνω εκδότρια εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις κρινόμενες συναλλαγές, όπως αυτές περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή περαιτέρω όπως προκύπτει από τις από 1-11-2024 σχετικές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ, στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου από το 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το με αριθμό πρωτοκόλλου 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤ/5-3-2024 αίτημα Αίτημα Παροχής Πληροφοριών & Στοιχείων του άρθρου 14 παρ. 1,2 του Ν. 5104/2024 για προσκόμιση

λογιστικών αρχείων και παραστατικών πραγματοποίησης των συναλλαγών, στην οποία ωστόσο η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Επιπλέον στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, διαπιστώθηκαν για την προσφεύγουσα τα κάτωθι:

-Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό για το διάστημα από 1-1-2017 έως 31-12-2020.

-Δεν προσκομίστηκε σχετικό εργολαβικό συμφωνητικό ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο σχετικά με το επικαλούμενο αναληφθέν από την εκδότρια εταιρεία, έργο κατασκευής του αυτοκινητόδρομου (..... Χ.Ε. 76+618 129+626).

-Πλην του Ι.Χ. Φορτηγού με αρ. Κυκλ. και ημερομηνία 1^{ης} άδειας 08/02/2019, η προσφεύγουσα δεν κατείχε κανένα μηχανήμα έργου και λοιπό εξοπλισμό σχετικό για την άσκηση της δηλωθείσας δραστηριότητας, "ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΠΙΧΩΜΑΤΩΣΕΩΝ".

-Η περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών είναι ελλιπής ούτε προσκομίζεται κάποιο συμφωνητικό με το οποίο να τεκμηριώνονται επαρκώς οι παρεχόμενες υπηρεσίες σύμφωνα με τα κρινόμενα τιμολόγια.

Συνεπώς, βάσει της αοριστίας των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των επίμαχων Τιμολογίων και επειδή δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα κανένα συμφωνητικό που να προκύπτει με ποιον συναλλάχθηκε, τι συμφώνησε και ποιο είναι το παραδοτέο έργο, και επειδή καμία εκ των συμβαλλομένων επιχειρήσεων δεν απασχολούσε εργαζομένους, σε συνδυασμό με την ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση θέμα καλής πίστης δεν είναι δυνατό να τεθεί, όπως αναπόδεικτα πρόβαλλε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα, πόσω μάλλον δε όταν δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τη διενέργεια συγκεκριμένων έργων και παροχών και τον τρόπο διενέργειας αυτών. Σε κάθε δε περίπτωση, η εξόφληση των υπό κρίση συναλλαγών δεν αποδεικνύει άνευ ετέρου την πραγματοποίηση αυτών, όπως αβασίμως προβάλλεται από την προσφεύγουσα.

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της υπό εξέταση προσφυγής, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των ελεγχόμενων φορολογικών στοιχείων, συναλλαγών ούτε στοιχεία ικανά να ανατρέψουν το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών ούτε άλλωστε και της επικαλούμενης καλοπιστίας και ο σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι καθώς αναπόδεικτοι.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό εξέταση προσφυγή επικαλείται επιπλέον προς επίρρωση του ισχυρισμού ότι η εκδότρια εταιρεία ήταν συναλλακτικά υπαρκτή οντότητα, την από 08/02/2021 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, την οποία και παραθέτει αυτολεξεί. Ωστόσο ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ αφορούσε τα φορολογικά έτη 2015-2016 και όχι τα φορολογικά έτη 2017-2019 όπως εν προκειμένω ενώ ακόμη και το αντικείμενο της συναλλαγής μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εκδότριας των στοιχείων ήταν διαφορετικό ανάμεσα στα φορολογικά έτη 2015-2016 και στα φορολογικά έτη 2017-2019. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει μη αποδεκτός.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς τόσο η διαπιστωθείσα παράβαση περί λήψεως είκοσι τεσσάρων (24) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 4.238.101,08€ πλέον ΦΠΑ 1.017.144,26€ κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 όσο και η ανακρίβεια των

δηλώσεων φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ ως προς τις δηλωθείσες δαπάνες/φορολογητέες εισροές κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ 2, 43,50,82,83 και 95 παρ 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992,2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή στις από 1-11-2024 σχετικές εκθέσεις ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες συνιστούν την απαιτούμενη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων κατ' αρθ. 76 του ΚΦΔ, περιλαμβάνονται εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 1-11-2024 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ, ΕΛΠ & ΚΦΔ του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής **28-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

α/α	Αρ. πράξης	Ημ/νια	Είδος	Φορολογικό έτος/Φορολογική περίοδος	Συνολικό ποσό καταλογισμού
1		1-11-2024	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2017	1.237.887,38
2		1-11-2024	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2018	493.469,49
3		1-11-2024	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2019	70.200,00
4		1-11-2024	Οριστική Πράξη Διορθωτικού	2017	1.024.439,10

			Προσδιορισμού ΦΠΑ		
5		1-11-2024	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ	2018	411.662,61
6		1-11-2024	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ	2019	109.071,48
7		1-11-2024	Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 53 παρ.2 ΚΦΔ)	2024	1.000,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.