



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11-04-2025

Αριθμός απόφασης: 989

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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.

4. Τη με ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τελούσης σε εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στην, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής:

α) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2018,

β) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ), φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018,

γ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2019, και

δ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ), φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Τα υπ' αριθμ. πρωτ.συμπληρωματικά υπομνήματα της ως άνω προσφεύγουσας εταιρείας.

8. Την με ID εισερχ.έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής επί της με αριθ.πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της τελούσης σε εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, δια μέσω του νόμιμου εκπροσώπου και εκκαθαριστή της,, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ), του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 295.587,24€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 147.793,62€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **424.477,69€**.

β) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ) του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 950.273,97€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 475.136,99€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **1.425.410,96€**.

γ) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ), του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 954.068,16€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 477.034,08€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **1.343.475,76€**.

δ) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ) του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά

χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 246.015,22€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 123.007,61€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 369.022,83€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που διενεργήθηκαν δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσαν τα υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφα της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής – Α' Υποδιεύθυνση, με τα οποία διαβιβάσθηκαν η έκθεση εφαρμογής των διατάξεων Ν4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4987/2022 (ΚΦΔ), οι πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ και η ειδική έκθεση ελέγχου άρθρου 45 ΚΦΔ, αντίστοιχα. Οι παραπάνω Εκθέσεις αφορούν την προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα, κατά τα κρινόμενα έτη, τις εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, η οποία σύμφωνα με το πόρισμα της απόΈκθεσης Εφαρμογής των Διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 έλαβε και εξέδωσε μεγάλης αξίας εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής τους, φορολογικά στοιχεία, και συγκεκριμένα:

1) Για το φορολογικό έτος 2018

α) Έλαβε δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.019.266,23€, εκδόσεως και

β) Εξέδωσε δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.082.819,29€, προς την, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν.4308/2014, των άρθρων 69 και 79 του ν.5104/2024 και της ΠΟΛ. 1252/2015, όπως ισχύουν.

2) Για το φορολογικό έτος 2019

α) Έλαβε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 126.801,94€, εκδόσεως

β) Έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 308.911,95€, εκδόσεως,

γ) Έλαβε τριάντα οκτώ (38) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.539.570,25€, εκδόσεως, και

δ) Εξέδωσε σαράντα οκτώ (48) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.220.207,42€, προς την, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 8 του Ν.4308/2014, των άρθρων 69 και 79 του ν.5104/2024 και της ΠΟΛ. 1252/2015, όπως ισχύουν.

Ύστερα από την έκδοση της παραπάνω Εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα η με αριθμόΠρόσκληση ελέγχου με την οποία ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία. Η ελεγχόμενη οντότητα απέστειλε εντός της ταχθείσης

προθεσμίας με e-mail τα ζητηθέντα – πλην των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων, εξόδων, αγορών δαπανών των συναλλαγών των φορολογικών ετών 2018 & 2019 – που παραλήφθηκαν από τον έλεγχο για τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αξιοποιώντας τις ελεγκτικές διαπιστώσεις των πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου και της έκθεσης εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν.5104/2024 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αποδέχτηκε το πόρισμα αυτής, και προέβη στον επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων εισοδήματος και ΦΠΑ των οικείων ετών, λαμβάνοντας υπόψη τις αξίες των ληφθέντων και εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, στα ποσά που προσδιορίζονται ως λογιστικές διαφορές. Ήτοι:

-Στο φορολογικό έτος 2018

α) Της συνολικής αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που ανέρχονται στο ποσό του **1.019.266,23€** και δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και
β) της συνολικής αξίας των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που ανέρχονται στο ποσό του **1.082.819,29€** και τυγχάνουν να είναι ισόποσα με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της υποβληθείσας από την προσφεύγουσα της με αριθ.Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος (Ν) του εν λόγω φορολογικού έτους.

-Στο φορολογικό έτος 2019

α) Της συνολικής αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που ανέρχονται στο ποσό του **3.975.284,14€** και δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και
β) της συνολικής αξίας των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που ανέρχονται στο ποσό του **4.220.207,42€** και παραμένουν τα μεγαλύτερα ποσά των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων που ανέρχονται στο ποσό των **4.493.580,54€**.

Περαιτέρω, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος προέβη σε εκ νέου εκκαθάριση του ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, προσθέτοντας αφενός στις φορολογητέες εκροές και το φόρο, τη συνολική καθαρή αξία όλων των εκδοθέντων, από την ελεγχόμενη οντότητα, εικονικών φορολογικών στοιχείων και το φόρο που αναλογεί, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 και αφετέρου, μη αναγνωρίζοντας προς έκπτωση τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές (που αφορούν στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία) και το φόρο αυτών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 παρ.1 Ν.2859/2000.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ.**Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου** με συνημμένους τους Προσωρινούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα, κλήθηκε δε, εντός είκοσι ημερών να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της, ως προς τις περιγραφόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου, χωρίς ωστόσο να υποβληθούν αντιρρήσεις κατά αυτών εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας.

Μετά την άπρακτη πάροδο της εικοσαήμερης προθεσμίας, συντάχθηκαν από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και οι οριστικοί προσδιορισμοί φόρου.

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

1. Το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ουδέποτε διενήργησε κανένα τυπικό ή ουσιαστικό έλεγχο στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της εταιρείας, αλλά αντιθέτως υιοθέτησε πλήρως και ανελέγκτως τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
2. Πλημμελή τήρηση του ουσιώδους τύπου της συνταγματικά κατοχυρωμένης Αρχής της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, καθώς δεν του κοινοποιήθηκαν οι εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, των οποίων τα πορίσματα υιοθέτησε το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Επιπλέον, το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ουδέποτε συνέταξε Έκθεση Ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 για την εξακρίβωση της ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης και λήψης των στοιχείων, απαραίτητη προϋπόθεση για την κρίση αυτών ως εικονικών φορολογικών στοιχείων.
3. Μη στοιχειοθέτηση από τον έλεγχο των παραβάσεων της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, παρόλο που φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών. Εάν είχε αποδείξει την εικονικότητα, όφειλε να καταλογίσει πρόστιμο ύψους 2.500,00€ (ΣΤΕ 2319/2021).
4. Η αρμόδια φορολογική αρχή λαμβάνει υπόψη τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) χωρίς προηγούμενως, για την αποδεικτική αξία αυτών, να έχει συντάξει και κοινοποιήσει έκθεση κατάσχεσης.
5. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων – αναιτιολόγητη και αόριστη η έκθεση ελέγχου.
6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν αριθμό θεώρησης και όχι ημερομηνία έκδοσης, η οποία συνιστάται στην ημέρα, μήνα και έτος καταχώρησης αυτών στα βιβλία μεταγραφών του Ελεγκτικού Κέντρου.
7. Αληθείς και πραγματικές οι επίμαχες συναλλαγές τόσο με τους προμηθευτές όσο και με τους πελάτες της.

Ως προς τους με α/α 1, 3, 5 και 7 ισχυρισμούς

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου», με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ίδιου κώδικα ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου» και με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ίδιου κώδικα ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του ν.4987/2022, (ήδη άρθρο 79 παρ. 4 του Ν.5104/2024), ορίζεται ότι:

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

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ

2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528,

1184/2010), οπότε, σε περίπτωση 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 (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). ...».

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, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την απόέκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και Ν.5104/2024 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής. Συγκεκριμένα οι λόγοι της εικονικότητας παρατίθενται συνοπτικά ως κάτωθι:

(Α) ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ 2018 & 2019

(1) ΕΚΔΟΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ:

- Από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι δεν έχει πραγματοποιήσει καμία εισαγωγή από τρίτες χώρες, καθώς και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στα φορολογικά έτη 2018 & 2019.

- Από τις καταστάσεις εξόδων (αγορών) και εσόδων (πωλήσεων) προκύπτει ότι στο φορολογικό έτος 2018 σε σύνολο εσόδων 8.384.165,36€ οι αγορές-δαπάνες ανήλθαν σε 852,84€ και στο φορολογικό έτος 2019 σε σύνολο πωλήσεων 645.921,65€ οι αντίστοιχες αγορές-δαπάνες είναι μόλις 1.240,32€.
- Από την εκτύπωση των αποδοχών των εργαζομένων προκύπτει ότι, οι συνολικές ακαθάριστες αποδοχές του έτους 2018 – που περιλαμβάνονται στον πίνακα του Σ.Ε.Π.Ε. είναι μόλις 2.913,73€.

(2) ΕΚΔΟΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ:

- Από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι δεν έχει πραγματοποιήσει καμία εισαγωγή από τρίτες χώρες, καθώς και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στα φορολογικά έτη 2019 & 2020.
- Από τις καταστάσεις εξόδων και εσόδων της ελεγχόμενης και των αντισυμβαλλόμενων μερών, προκύπτει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.
- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2020.
- Από τα διαβιβασθέντα στοιχεία των τραπεζικών ιδρυμάτων καθίσταται εμφανής ο τρόπος δοσοληψιών, που συνίσταται στην άμεση ανάληψη μετά τις μεταφορές ποσών για την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα.

(3) ΕΚΔΟΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ:

- Επειδή από το profile της ελεγχόμενης οντότητας προέκυψε ότι έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, ο έλεγχος ζήτησε με το από 11-02-2022 έγγραφο του, να του γνωστοποιηθεί αν για την οντότηταέχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και σε θετική περίπτωση να του κοινοποιηθεί.
- Η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών ανταποκρίθηκε στο αίτημα των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ν.ΑΤΤΙΚΗΣ και με το από 01/03/2022 έγγραφο της, γνωστοποίησε ότι έχει διενεργηθεί έλεγχος στην οντότητα(Α.Φ.Μ:.....) και σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, κρίθηκε για το έτος 2019 εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

(Β) ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ 2018 & 2019

- ΛΗΠΤΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ:

Κατόπιν εντολής ελέγχου οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ν.ΑΤΤΙΚΗΣ μετέβησαν στις 04-04-2023 στην δ/ση της έδρας της ανωτέρω οντότηταςόπου επέδωσαν στην ελεγχόμενη την με αριθ.....«Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 Ν.4987/2022), με την οποία καλούσαν την οντότητα εντός πέντε (5) ημερών να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αναγραφόμενα σ' αυτήν τηρούμενα λογιστικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία που έλαβε στα φορολογικά έτη 2018 & 2019 και τα παραστατικά πληρωμής, καθώς και τυχόν συμφωνητικά και οτιδήποτε άλλο σχετικό με τις συναλλαγές που πραγματοποίησε με την ελεγχόμενη οντότητα

Η οντότηταανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και στις 20/09/2023 προσκόμισε τα ζητηθέντα. Ο έλεγχος με την εκδοθείσα με αριθ."Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων & Στοιχείων" κατάσχεσε μεταξύ των άλλων, τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ελεγχόμενης οντότητας

Στη συνέχεια ο έλεγχος προέβη στο άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της εν λόγω οντότητας, κατόπιν του με αρ. πρωτ.αιτήματος 'για άρση του τραπεζικού απορρήτου' για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 & 2019, όπου από την επεξεργασία των συναλλαγών προέκυψε ότι αμέσως μετά τις μεταφορές ποσών στα έτη 2018 και 2019 από τηνγια την «εξόφληση» των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την ελεγχόμενη οντότητα, εκδίδονται τραπεζικές επιταγές οι οποίες στην συνέχεια οπισθογραφούνται από την ελεγχόμενη, τις εικονικές οντότητες και εισπράττονται από την οντότητα) με δραστηριότητα, η οποία δεν έχει καμία συναλλαγή με την ελεγχόμενη οντότητα και τις οντότητες που οπισθογραφούν τις τραπεζικές επιταγές.

Για ελεγχόμενη οντότητα προκύπτουν τα κάτωθι:

- Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα με την με αριθ.«Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 Ν.4987/2018 νυν 5104/2024) της υπηρεσίας μας, που επιδόθηκε δια θυροκολλησεως στην οικία του τελευταίου διαχειριστή και εκκαθαριστή κυρίου

- Ως αναφέρεται ανωτέρω η ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχολεί ουσιαστικά προσωπικό που είναι απαραίτητο για την παροχή των υπηρεσιών που αναγράφονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς την, ενώ δεν έχει δηλωθεί από τρίτους ως υπεργολάβους.

- Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε στοιχεία ως προς την κατοχή ή την ενοικίαση φορτηγών και μηχανημάτων έργων που είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση των εργασιών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε. Από το πληροφοριακό σύστημα ELENXIS προκύπτει, ότι η δεν διαθέτει φορτηγά αυτοκίνητα. Επίσης από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS δεν προκύπτει καμία βεβαίωση ή πληρωμή τελών κυκλοφορίας, για μηχανήματα έργων από την ελεγχόμενη οντότητα.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα τα σχετικά τιμολόγια αξιολογήθηκαν ως εικονικά καθώς περιγράφουν πραγματικές συναλλαγές, για τις οποίες είχε δικαίωμα έκπτωσης στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, προς επίρρωση και τεκμηρίωση του ισχυρισμού της, ότι όλες οι συναλλαγές είναι πραγματικές και τα έργα εκτελέστηκαν στο ακέραιο, η προσφεύγουσα υπέβαλε τα υπ' αριθμ. πρωτ.**υπομνήματα** με τα οποία προσκόμισε **νέα συμπληρωματικά στοιχεία**, και ειδικότερα:

- ✓ Ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των επιχειρήσεων: α), β), γ)(διακριτικός τίτλος) με ΑΦΜ
- ✓ Ιδιωτικά συμφωνητικά – συμβάσεις εργασιών με τις επιχειρήσεις: α), β), γ)με ΑΦΜ
- ✓ Εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση

- ✓ Ιδιωτικά συμφωνητικά – συμβάσεις εργασιών με την επιχείρηση
- ✓ Ληφθέντα φορολογικά στοιχεία λοιπών προμηθευτών – υπερβολάβων των έργων στην, που δεν κρίθηκαν εικονικές – συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις.
- ✓ Ιδιωτικά συμφωνητικά – συμβάσεις με τους υπόλοιπους προμηθευτές – υπερβολάβους των έργων στην, που δεν κρίθηκαν εικονικές – συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις.

Επειδή, η ελεγκτική υπηρεσία (2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) δεν είχε τα ανωτέρω στοιχεία στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη των απόεκθέσεων ελέγχου, κρίθηκε από την υπηρεσία μας ότι χρήζουν περαιτέρω αξιολόγησης. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθ.**Πράξη Αναπομπής** του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών.

Σε εκτέλεση της ως άνω αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με το υπόμνημα και μας διαβίβασε το με ID εισερχ.**σημείωμα συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων**, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

« (1) **Σχετικά με τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά εργασιών από την εκδόσεως της οντότηταςστα φορολογικά έτη 2018, 2019.**

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τους υπαλλήλους της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** κατόπιν της με αριθ..... Εντολής Μερικού Ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του ν.4987/2022 & ν.4308/2014) στα φορολογικά έτη 2018 & 2019, διαπιστώθηκε η πλήρης εικονικότητα της οντότητας).

Ως μνημονεύεται στις απόΠληροφοριακές Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της υπηρεσίας μας, 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ν.ΑΤΤΙΚΗΣ μετέβησαν στις 04-06-2021 στην οικία του τελευταίου διαχειριστή και εκκαθαριστή κυρίουτης εν λόγω οντότητας - καθόσον είχε προβεί σε διακοπή εργασιών στις 11-10-2020, όπου λόγω της απουσίας του θυροκόλλησαν την με αριθ.....«Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 Ν.4987/2022), με την οποία καλούσαν την οντότητα εντός πέντε (5) ημερών να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αναγραφόμενα σ' αυτήν τηρούμενα λογιστικά αρχεία φορολογικών ετών 2018 & 2019. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στις υποχρεώσεις της και δεν προσκόμισε εντός της ταχθείσης προθεσμίας τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και ο έλεγχος καταλόγισε παράβαση για την μη προσκόμιση των ζητηθέντων με την ανωτέρω πρόσκληση και συντάχθηκε η σχετική έκθεση ελέγχου που διαβιβάστηκε στη αρμόδια Δ.Ο.Υ για τις περαιτέρω ενέργειες.

[...]

Στο πλαίσιο των διεξαχθέντων διασταυρωτικών ελέγχων οι υπάλληλοι-ελεγκτές της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** προέβησαν στο άνοιγμα των τραπεζικών λογ/σμών της οντότητας). Συγκεκριμένα ο έλεγχος απευθύνθηκε στις αντίστοιχες τράπεζες ζητώντας στοιχεία για τις τραπεζικές συναλλαγές της ελεγχόμενης οντότητας καθώς και για τους οπισθογράφους και τα

πρόσωπα που εισέπραξαν τις επιταγές, με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη.

Από τα διαβιβασθέντα παραστατικά των τραπεζών διαπιστώθηκε, ότι αμέσως μετά τις μεταφορές ποσού ή τις καταθέσεις μετρητών για την εξόφληση επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ακολουθούν σχεδόν ισόποσες αναλήψεις μετρητών. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται και σε πολλές άλλες περιπτώσεις μεταφοράς ή κατάθεσης μετρητών, με άμεση σχεδόν ισόποση ανάληψή τους. Διαπιστώθηκε ότι γίνονται καταθέσεις μετρητών όχι από τους λήπτες των τιμολογίων αλλά από τον, διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας, τηνδιαχειρίστρια της ελεγχόμενης οντότητας έως τις 19/09/2018 και την, κόρη του Διαπιστώθηκε επίσης ότι μετά τις μεταφορές στον λογαριασμό ποσών έναντι των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από τις λήπτριες οντότητες, εκδίδονται τραπεζικές επιταγές οι οποίες στη συνέχεια εισπράττονται από τον (διαχ/στη της οντότητας) ή από τον κ.που έχει διαπιστωθεί από ελέγχους που έχει διενεργήσει η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ να εισπράττει σε αντίστοιχες περιπτώσεις επιταγές που εκδίδονται συνεπεία της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων με την ίδια διαδικασία ή από την οντότητα, που δεν έχει καμία συναλλακτική δραστηριότητα με την ελεγχόμενη οντότητα.

Από διεξαχθέντες ελέγχους της υπηρεσίας μας, έχουν διαπιστωθεί ότι σε αντίστοιχες εκδόσεις επιταγών, αυτές εισπράττονται από οντότητες οι οποίες δεν έχουν καμία συναλλακτική σχέση με τις ελεγχόμενες οντότητες. Εκείνο που τις διακρίνει είναι η ύπαρξη μετρητών όπως εταιρείες εμπορίας καυσίμων, καταστήματα ΟΠΑΠ, πρατήρια σιγαρέτων, κάβες, ταβέρνες κλπ.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, από τις οποίες προκύπτει ότι το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την οντότητα) στα φορολογικά έτη 2018 & 2019 είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συμπεριλαμβάνονται και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την οντότητα και κατ' επέκταση τα συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας μεταξύ των δύο μερών, που προσκόμισε στη ΔΕΔ η ελεγχόμενη.

[...]

(2) Σχετικά με τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά εργασιών από την εκδόσεως της οντότητας) στο φορολογικό έτος 2019.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τους υπαλλήλους της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθμ.....Εντολής Μερικού Ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του ν.4987/2022 & ν.4308/2014) στα φορολογικά έτη 2018 & 2019, διαπιστώθηκε η πλήρης εικονικότητα της οντότητας

Ως μνημονεύεται στις απόΠληροφοριακές Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της υπηρεσίας μας 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ν.ΑΤΤΙΚΗΣ μετέβησαν στις 02-06-2021 στην οικία του νόμιμου εκπροσώπου αυτής κυρίουπου λόγω της απουσίας του θυροκόλλησαν την με αριθμ.....«Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 Ν.4987/2022), με την οποία καλούσαν την οντότητα εντός πέντε (5) ημερών να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αναγραφόμενα σ' αυτήν τηρούμενα λογιστικά αρχεία φορολογικών ετών 2018 & 2019.

[...]

Στο πλαίσιο των διεξαχθέντων διασταυρωτικών ελέγχων οι υπάλληλοι-ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέβησαν στο άνοιγμα των τραπεζικών λογ/σμών της οντότητας Συγκεκριμένα ο έλεγχος απευθύνθηκε στις αντίστοιχες τράπεζες ζητώντας στοιχεία για τις τραπεζικές συναλλαγές της ελεγχόμενης οντότητας καθώς και για τους οπισθογράφους και τα πρόσωπα που εισέπραξαν τις επιταγές, με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη.

Από τα διαβιβασθέντα στοιχεία των τραπεζικών ιδρυμάτων καθίσταται εμφανής ο τρόπος δοσοληψιών, που συνίσταται στην άμεση ανάληψη μετά τις μεταφορές ποσών για την «ξόφληση» των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα-ως αναλυτικά απεικονίζονται στην απόσυνταχθείσα "Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων των Ν.5104/2024 & Ν.4308/2014 των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ν.ΑΤΤΙΚΗΣ, που κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη.

Επιγραμματικά αναφέρουμε τα κάτωθι:

-Από τα διαβιβασθέντα παραστατικά της τράπεζαςδιαπιστώθηκε ότι, εκδοθείσες επιταγές από την οντότηταεισπράττονται:

- Από την, κόρη του(διαχειριστή της), εκδότριας εικονικών φορολογικών στοιχείων στα φορολογικά έτη 2018&2019.
- Από τον κ.που έχει διαπιστωθεί από ελέγχους που έχει διενεργήσει η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ να εισπράττει σε αντίστοιχες περιπτώσεις επιταγές που εκδίδονται συνεπεία της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Από τονδιαχ/τη της οντότηταςέως 15/09/2020.

-Από τα διαβιβασθέντα παραστατικά της τράπεζας διαπιστώθηκε ότι, εκδοθείσες επιταγές από την οντότηταεισπράττονται:

- Από την, κόρη του(διαχειριστή της), εκδότριας εικονικών φορολογικών στοιχείων στα φορολογικά έτη 2018&2019.
- Από τον κ.που έχει διαπιστωθεί από ελέγχους που έχει διενεργήσει η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ να εισπράττει σε αντίστοιχες περιπτώσεις επιταγές που εκδίδονται συνεπεία της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Από τονδιαχ/τη της οντότηταςέως 15/09/2020.
- Από την οντότηταπου δεν έχει καμία συναλλακτική δραστηριότητα με την ελεγχόμενη.

-Από τα διαβιβασθέντα παραστατικά της τράπεζας διαπιστώθηκε ότι, εκδοθείσες επιταγές από την οντότηταεισπράττονται:

- Από τον κ.που έχει διαπιστωθεί από ελέγχους που έχει διενεργήσει η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ να εισπράττει σε αντίστοιχες περιπτώσεις επιταγές που εκδίδονται συνεπεία της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, από τις οποίες προκύπτει ότι το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την οντότητα) στο φορολογικό έτος 2019 είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συμπεριλαμβάνονται και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την οντότητα και κατ' επέκταση τα συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας μεταξύ των δύο μερών, που προσκόμισε στη ΔΕΔ η ελεγχόμενη.

[...]

(3) Σχετικά με τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά εργασιών από την εκδόσεως της οντότητας) στο φορολογικό έτος **2019.**

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τους υπαλλήλους της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθ.....Εντολής Μερικού Ελέγχου στο φορολογικό έτος 2019, διαπιστώθηκε η πλήρης εικονικότητα της οντότητας(ΑΦΜ) με διακριτικό τίτλο “.....”.

Ως μνημονεύεται στις απόΠληροφοριακές Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της υπηρεσίας μας 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ν.ΑΤΤΙΚΗΣ μετέβησαν στις 04-06-2021 στη δ/νση της έδρας της ανωτέρω οντότητας όπου επέδωσαν στην ελεγχόμενη την με αριθ..... «Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 Ν.4987/2022), με την οποία καλούσαν την οντότητα εντός πέντε (5) ημερών να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αναγραφόμενα σ' αυτήν τηρούμενα λογιστικά αρχεία φορολογικού έτους 2019. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στις υποχρεώσεις της και δεν προσκόμισε εντός της ταχθείσης προθεσμίας τα ζητηθέντα και ο έλεγχος καταλόγισε παράβαση για την μη προσκόμιση των ζητηθέντων με την ανωτέρω πρόσκληση λογιστικών αρχείων και συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου που διαβιβάστηκε στη αρμόδια Δ.Ο.Υ για τις περαιτέρω ενέργειες.

Στην συνέχεια ο έλεγχος απέστειλε έγγραφο στο ΣΩΜΑ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ (Σ.ΕΠ.Ε.) με το ερώτημα αν η ελεγχόμενη έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση το προσωπικό που απασχόλησε και τις ειδικότητές του. Η εν λόγω υπηρεσία στο απαντητικό της έγγραφο ενημέρωσε τον έλεγχο ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης και επομένως δεν έχει απασχολήσει προσωπικό για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή από το profile της ελεγχόμενης οντότητας προέκυψε ότι έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, ο έλεγχος ζήτησε με το από 11-02-2022 έγγραφο του, να του γνωστοποιηθεί αν για την οντότηταέχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και σε θετική περίπτωση να του κοινοποιηθεί.

Η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών ανταποκρίθηκε στο αίτημα των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ν.ΑΤΤΙΚΗΣ και με το από 01/03/2022 έγγραφο της, γνωστοποίησε ότι έχει διενεργηθεί έλεγχος στην οντότητα(Α.Φ.Μ:.....) και σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, κρίθηκε για το έτος 2019 εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τους παρακάτω λόγους:

-Τη μη ανταπόκριση στις με αρ.Προσκλήσεις Προσκόμισης Βιβλίων και Στοιχείων Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών

-Το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, σύμφωνα με το οποίο υπάρχει δελτίο πληροφοριών από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Ενέργειες που αφορά κύκλωμα εικονικών.

-Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη από τις δηλώσεις εμφανίζει πολύ μεγάλο κύκλο εργασιών που ανήλθε σε 3.222.310,38€ σε σχέση με το μικρό διάστημα λειτουργίας της (Εναρξη εργασιών 29/01/2019 και Παύση εργασιών 31/08/2019), αλλά και σε σχέση με ομοειδείς επιχειρήσεις.

-Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη έχει υποβάλλει για όλα τα τρίμηνα (1^ο, 2^ο & 3^ο) αρχικές δηλώσεις ΦΠΑ μηδενικές, και στη συνέχεια τροποποιητικές με υπέρογκα ποσά.

-Το γεγονός ότι ενώ η κύρια δραστηριότητα της είναι δηλώνει έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών ύψους 862.996,25 ευρώ βάσει εντύπου Ε3. Επίσης δε δηλώνει προσωπικό, ούτε δαπάνες μισθοδοσίας, ούτε δαπάνη παροχής σε εργαζόμενους ή τρίτους, ούτε υποβάλει δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών. Επομένως, βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη δεν είχε τη δυνατότητα παροχής υπηρεσιών για κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια τόσο μεγάλης αξίας όπως απεικονίζεται στο Ε3.

-Το γεγονός ότι σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας, η ελεγχόμενη δεν έχει στην κατοχή της μηχανήματα έργου ούτε επαγγελματικά οχήματα ώστε να είναι σε θέση να εκτελεί τις κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια.

-Το γεγονός ότι στο σύστημα TAXIS της υπηρεσίας μας, δεν έχει δηλωθεί καμία ενδοκοινοτική απόκτηση ή παράδοση από την ίδια. Επίσης, από το σύστημα VIES προκύπτει ότι καμία επιχείρηση από Κράτος-Μέλος της ΕΕ δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την ελεγχόμενη οντότητα.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, από τις οποίες προκύπτει ότι η οντότητα(ΑΦΜ) στο φορολογικό έτος 2019 είναι εκδότης εικονικών, τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την οντότητα και κατ' επέκταση τα συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας μεταξύ των δύο μερών, που προσκόμισε στη ΔΕΔ η ελεγχόμενη, κρίνονται ομοίως εικονικά.

[...]

(4) Σχετικά με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά εργασιών από την με αποδέκτη την οντότητα στα φορολογικά έτη 2018&2019.

Ως μνημονεύεται στις απόΠληροφοριακές Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της υπηρεσίας μας 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ν.ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθ.εντολής μερικού ελέγχου μετέβησαν στις 04-04-2023 στη δ/ση της έδρας της ανωτέρω οντότητας” (ΑΦΜ), όπου επέδωσαν στην ελεγχόμενη την με αριθ.....“Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών (άρθρου 14 Ν.4987/2022), με την οποία καλούσαν την οντότητα εντός πέντε (5) ημερών να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αναγραφόμενα σ' αυτήν τηρούμενα λογιστικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία που έλαβε στα φορολογικά έτη 2018 & 2019 και τα παραστατικά πληρωμής, καθώς και τυχόν συμφωνητικά και οτιδήποτε άλλο σχετικό με τις συναλλαγές που πραγματοποίησε με την ελεγχόμενη οντότητα Η οντότητα ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και στις 20/09/2023 προσήλθε στην υπηρεσία μας προσκομίζοντας τα ζητηθέντα. Ο έλεγχος με την εκδοθείσα με αρ.Έκθεση κατάσχεσης βιβλίων & στοιχείων κατάσχεσε μεταξύ των άλλων, τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ελεγχόμενης οντότητας, προς τηνπου προσκομίστηκαν ως νέα στοιχεία στη ΔΕΔ, με την υποβληθείσα Συμπληρωματική Ενδικοφανή Προσφυγή, της από 11/12/2024 Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Στο πλαίσιο των διεξαχθέντων-διασταυρωτικών ελέγχων οι υπάλληλοι-ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέβησαν στο άνοιγμα των τραπεζικών λογ/σμών της οντότητας «.....» (ΑΦΜ) κατόπιν του με αρ. πρωτ.αιτήματος άρσης του τραπεζικού απορρήτου. Συγκεκριμένα ο έλεγχος απευθύνθηκε στις τράπεζες ζητώντας στοιχεία για τις

τραπεζικές συναλλαγές της ελεγχόμενης οντότητας, καθώς και για τους οπισθογράφους και τα πρόσωπα που εισέπραξαν τις επιταγές, με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη στα φορολογικά έτη 2018 & 2019.

-Από τα διαβιβασθέντα παραστατικά των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκαν επιγραμματικά τα εξής:

- Έκδοση τραπεζικών επιταγών οι οποίες στην συνέχεια οπισθογραφούνται από την ελεγχόμενη οντότητα, τις εικονικές οντότητεςκαι εισπράττονται από την οντότητα με δραστηριότητα πρατήριο σιγαρέτων, η οποία δεν έχει καμία συναλλαγή με την ελεγχόμενη οντότητα και τις οντότητες που οπισθογραφούν τις τραπεζικές επιταγές.
- Ως προς τις μεταφορές ποσών από την λήπτρια των φορ. στοιχείων, αμέσως μετά τη μεταφορά γίνεται ισόποση ή σχεδόν ισόποση ανάληψη μετρητών.
- Κατόπιν μεταφοράς ποσών στα έτη 2018 και 2019 από τηνγια την «εξόφληση» των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την ελεγχόμενη οντότητα, αμέσως μετά εκδίδονται τραπεζικές επιταγές οι οποίες στη συνέχεια οπισθογραφούνται από την ελεγχόμενη, τις εικονικές οντότητεςκαι εισπράττονται από την οντότητα με δραστηριότητα

Για την ελεγχόμενη οντότηταπροκύπτουν τα κάτωθι, από τους διεξαχθέντες διασταυρωτικούς ελέγχους των υπαλλήλων-ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

Ως αναλυτικά ανωτέρω αναφέρεται, η ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχόλησε ουσιαστικά προσωπικό που ήταν απαραίτητο για την παροχή των υπηρεσιών που αναγράφονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς την ενώ δεν έχει δηλωθεί από τρίτους ως υπεργολάβος.

- Κατόπιν εξόφλησης των φορ. στοιχείων από την λήπτριαγίνεται έκδοση ισόποσων ή σχεδόν ισόποσων τραπεζικών επιταγών που οπισθογραφούνται και εισπράττονται ως ανωτέρω αναφέρεται ή γίνεται ανάληψη με μετρητά.

-Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα με την με αρ.πρόσκληση της υπηρεσίας μας, η οποία νόμιμα επιδόθηκε δια θυροκόλλησης στην οικία του τελευταίου διαχειριστή και εκκαθαριστή κου στην οδό

- Επίσης δεν προσκόμισε στοιχεία ως προς την κατοχή ή την ενοικίαση φορτηγών και μηχανημάτων έργων που είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση των εργασιών που αναγράφονται στα φορ. στοιχεία που εξέδωσε, ενώ από την εκτύπωση των δεδομένων της ελεγχόμενης οντότητας από το μηχανογραφικό σύστημα elenxis προκύπτει ότι δεν διαθέτει φορτηγά αυτοκίνητα καθώς επίσης από το taxis δεν προκύπτει καμία βεβαίωση ή πληρωμή τελών κυκλοφορίας για μηχανήματα έργων για την ελεγχόμενη οντότητα.

[...].»

Επειδή, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές απέδειξαν ότι οι εκδότριες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν. Συνεπώς τα στοιχεία εκδόθηκαν από συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα.

Επειδή, οι εκδότριες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχειρήσειςμε ΑΦΜκαι «.....με ΑΦΜ, ήταν κατά τα υπό κρίση έτη φορολογικά μεν

υπαρκτές, αλλά **συναλλακτικά ανύπαρκτες**, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτης των **επίμαχων φορολογικών στοιχείων**, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των φερόμενων ως εκδοτών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019, δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή (δεν απασχόλησε προσωπικό, δε διέθετε μεταφορικά μέσα ούτε προσκόμισε στοιχεία ως προς την κατοχή ή την ενοικίαση φορτηγών και μηχανημάτων έργου που είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση των εργασιών που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε), ώστε να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Συνεπώς από το σύνολο των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής και τα οποία διαβιβάστηκαν στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα η τεκμηρίωση του πορίσματος περί εικονικότητας των συναλλαγών, συμπέρασμα που αποδέχτηκε πλήρως και το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά-συμβάσεις εργασιών και τα αντίγραφα των επίμαχων ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, δεν κρίθηκαν από τον έλεγχο του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως ικανά και πρόσφορα στοιχεία να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου περί της εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με την **αριθμ. 727/2002 γνωμοδότηση του ΝΣΚ**, «εφόσον ο φορολογούμενος (εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών) δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθεί υπόψη και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνον η αμοιβή για την έκδοση των εικονικών στοιχείων»

Επειδή, κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων (άρθρο 22 του ν. 4172/2013 και 30 και 32 του ν. 2859/2000), δε δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος και των φορολογητέων εισροών στο ΦΠΑ εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι εν προκειμένω υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας και ότι η φορολογική αρχή αποδέχτηκε το έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, χωρίς να ελέγξει τα στοιχεία και να τα διασταυρώσει με τα πραγματικά στοιχεία της υπό κρίση υπόθεσης επισημαίνονται τα ακόλουθα: Ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής συνέταξε τις απόεκθέσεις μερικού

ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, αποδεχόμενος αυτούσιο το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και το επισύναψε, έτσι ώστε να αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των δικών του εκθέσεων ελέγχου. Στις παραπάνω εκθέσεις περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές ενέργειες, αναφορικά τόσο με τη νόμιμη διαδικασία επιβολής των φόρων όσο και τις υπόλοιπες ελεγκτικές ενέργειες που στοιχειοθετούν τη διάπραξη των αποδιδόμενων παραβάσεων με συνεκτίμηση και παραπομπή στο προαναφερόμενο δελτίο πληροφοριών και στη συνημμένη με αυτό έκθεση ελέγχου σε όλα τα πληροφοριακά δελτία. Νόμιμα επομένως συμπληρώνεται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, τα όσα δε περί του αντιθέτου προβάλλει η προσφεύγουσα θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.

Επειδή, για τα φορολογικά έτη 2018-2019, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησηςΕκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εάν ο έλεγχος είχε αποδείξει την εικονικότητα, όφειλε να καταλογίσει πρόστιμο ύψους 2.500,00€ (ΣτΕ 2319/2021).

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2042/2022 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας» της Α.Α.Δ.Ε., προκύπτει ότι κατά τον χρόνο λήψης των προαναφερόμενων τιμολογίων δεν προβλέπεται αυτοτελές πρόστιμο». (από 17.10.2015). Ως προς την φορολογία εισοδήματος, η καθαρή αξία των τιμολογίων προστίθεται στα φορολογικά αποτελέσματα του ελεγχόμενου ως λογιστική διαφορά και ως προς την φορολογία ΦΠΑ, αφαιρείται ο αναλογούν Φ.Π.Α. από τον φόρο εισροών. Για τις προαναφερόμενες διαφορές συντάσσονται ιδιαίτερες εκθέσεις και εκδίδονται σχετικές πράξεις διορθωτικών προσδιορισμών».

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σχετικά με την επικαλούμενη μη τήρηση του τύπου από την πλευρά της Διοίκησης, ως προς την ικανοποίηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης λόγω μη κοινοποίησης των Εκθέσεων της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σημειώνεται ότι ο συγκεκριμένος ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση της προσφεύγουσας, τόσο δια μέσου του με αριθμόσημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς

φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, όσο και δια μέσω του με αριθμόσημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μετά την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήσης προς Ακρόαση από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με το υπ' αριθ.αίτημά της προς την ΥΕΔΔΕ, ζήτησε να λάβει φωτοαντίγραφα από το φάκελο της υπόθεσης. Η ΥΕΔΔΕ ανταποκρίθηκε δια του με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤέγγραφό της, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στο mail της προσφεύγουσας όσο και στο mail του τελευταίου διαχειριστή και εκκαθαριστή της και Στο τελευταίο έγγραφο της ΥΕΔΔΕ αναφέρεται ότι λόγω του μεγάλου όγκου των αντιγράφων είναι αδύνατη η αποστολή τους με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο και κάλεσε τον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας να προσέλθει ο ίδιος ή τρίτο πρόσωπο με εξουσιοδότηση στις 24 ή στις 27-05-2024 προκειμένου να παραλάβει τα αιτηθέντα έγγραφα. Όπως, λεπτομερέστατα εκτίθεται στην έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, ουδείς προσήλθε ή επικοινωνήσε.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν απέκτησαν νόμιμη υπόσταση επειδή δε φέρουν ημερομηνία έκδοσης.

Επειδή, στο άρθρο 4 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται ότι:

«1. Ο Διοικητής δύναται, με απόφαση του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, δυνάμει της ως άνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η με αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία προβλέφθηκε, μεταξύ άλλων, ότι οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει, και θεωρούνται, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τη δε Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου υπογράφει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. (βλ. άρθρο 1 παρ. 23 και 26 της ως άνω απόφασης).

Επειδή, εν προκειμένω, στο προοίμιο των Πράξεων αναγράφεται, η προαναφερθείσα Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τα σώματα των Εκθέσεων Ελέγχου και των Πράξεων, αυτές πράγματι θεωρήθηκαν/υπογράφηκαν, όπως απαιτείται εκ των ανωτέρω διατάξεων, από τον Προϊστάμενο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ο οποίος αποτελεί το αρμόδιο διοικητικό όργανο για τη σύνταξη/έκδοση αυτών. Συνεπώς οι επίμαχες εκθέσεις

ελέγχου φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και οι προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν και υπογράφηκαν νόμιμα, παρά τα αντιθέτως προβαλλόμενα.

Επειδή, στην παρ.5 του άρθρου 79 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ακύρωση για τυπικές παραλείψεις, χωρίς όμως να αποδεικνύει ότι υφίσταται βλάβη εξαιτίας αυτών, δεδομένου ότι ως ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Ως εκ τούτου, σε κάθε περίπτωση ο εν λόγω ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της τελούσης σε εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση των:

α) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2018,

β) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ), φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018,

γ) με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2019, και

δ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρου 85 του ΚΦΔ), φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης Φορ. Έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	295.587,24 €	295.587,24 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	147.793,62 €	147.793,62 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	424.477,69 €	424.477,69 €

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	950.273,97 €	950.273,97 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	475.136,99 €	475.136,99 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.425.410,96 €	1.425.410,96 €

3. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης Φορ. Έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	954.068,16 €	954.068,16 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	477.034,08 €	477.034,08 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.343.475,76 €	1.343.475,76 €

4. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	246.015,22 €	246.015,22 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	123.007,61 €	123.007,61 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	369.022,83 €	369.022,83 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.