



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24-04-2025

Αριθμός απόφασης: 1152

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία με έδρα, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά:

α) Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

β) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

γ) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

δ) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το απόυπόμνημα της προσφεύγουσας με τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 42.154,89€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 21.077,45 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **63.232,34€**.

B. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 42.768,10€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 21.152,15€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **64.152,15€**.

Γ. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 367.371,15€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 183.685,59€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **551.056,74€**.

Δ. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 86.141,64€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 43.070,82€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **129.212,46€**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και ΕΛΠ, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. εγγράφουέγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες του άρθρου 47 του ν. 4557/2015 στο οποίο αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εταιρείασυμμετέχει σε κύκλωμα απάτης ΦΠΑ.

Διαχειριστής και εκπρόσωπος της ως άνω εταιρείας είναι ο (Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας), που γεννήθηκε στο, κάτοικος

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Μετά την έκδοση της ως άνω εντολής ελέγχου ο Προϊστάμενος του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με το αρ. πρωτ.έγγραφο του προς τις υπηρεσίες: Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ζήτησε να του παραδώσουν, τυχόν υφιστάμενες παραβάσεις, Δελτία Πληροφοριών, κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία κ.λπ. που να αφορούν την ελεγχόμενη και ήδη προσφεύγουσα για την φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2019.

Σε απάντηση στο ανωτέρω έγγραφο, στο 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ περιήλθαν στοιχεία που αφορούν τις χρήσεις 2018 - 2019 και πιο συγκεκριμένα:

1. Το με αρ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣέγγραφο του 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκαν τα παρακάτω δελτία πληροφοριών από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ:

- Το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο αναφέρεται ότι όπως προκύπτει από τις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων - εξόδων, η ελεγχόμενη και ήδη προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε από την εταιρεία, στο φορολογικό έτος 2018 τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 68.113,50 € εικονικά στο σύνολο τους και στο φορολογικό έτος 2019 δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 50.000,00 € εικονικά στο σύνολο τους.

- Το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο αναφέρεται ότι όπως προκύπτει από τις αντίστοιχες καταστάσεις εσόδων - εξόδων, η ελεγχόμενη και ήδη προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε από την εταιρεία, στο φορολογικό έτος 2018 επτά (7) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 47.248,18 € εικονικά στο σύνολο τους και στο φορολογικό έτος 2019 οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 126.790,86 € εικονικά στο σύνολο τους.

- Το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο αναφέρεται ότι εκτός των παραπάνω δύο πληροφοριακών δελτίων για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία το 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έλαβε από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.), η ελεγχόμενη και ήδη προσφεύγουσα εταιρεία είναι εμπλεκόμενη με το αρ.πληροφοριακό δελτίο σε σύστημα ΚΑΡΟΥΖΕΛ μέσω ύποπτων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων.

- Το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στο οποίο είναι συνημμένη πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), σύμφωνα με την οποία η ελεγχόμενη και ήδη προσφεύγουσα είναι εν τοις πράγμασι αγοραστής των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που δηλώθηκαν στο ΑΦΜκαι η οποία πρέπει να καταβάλει τον αναλογούντα ΦΠΑ, συνολικού ποσού 361.052,72€, στη χρήση 2018. (συνολική καθαρή αξία 1.506.625,06€).

Σύμφωνα με τις ως άνω οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες έλαβαν υπόψη τα πορίσματα των ως άνω δελτίων πληροφοριών και εκθέσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο άλλων τροφίμων » προέβη, κατά παράβαση των οριζόμενων κατ' άρθρα 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 Ν.4308/2014 και του άρθρου 79 παρ.4 Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.):

Κατά το φορολογικό έτος 2018:

1. Στην έκδοση συνολικά επτά (7) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 47.504,32 € πλέον Φ.Π.Α. 11.401,04 €, στην εταιρεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 4 του ν. 5104/24, κατά παράβαση

των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 3,4,5,6,7,8,9,11 και 17 του Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) συνολικής καθαρής αξίας 47.504,32€ πλέον Φ.Π.Α. 11.401,04€, όπως αυτά αναλυτικά περιλαμβάνονται σε σχετικό πίνακα στο κεφ. 7 της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

2. Στη λήψη συνολικά δέκα (10) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από τις εταιρείες και , κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 4 του ν. 5104/24, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 3,4,5,6,7,8,9,11 και 17 του Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), συνολικής καθαρής αξίας 115.361,68€ πλέον Φ.Π.Α. 27.686,80€, όπως αυτά αναλυτικά περιλαμβάνονται σε σχετικό πίνακα στο κεφ. 7 της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

3. Διαπιστώθηκε ΣΕΙΡΑ ΔΙΕΥΘΕΤΗΣΕΩΝ για απόκτηση από την ίδια (την προσφεύγουσα εταιρεία) φορολογικού πλεονεκτήματος (Άρθ. 39 . 5104/2024), καθώς χρησιμοποίησε ενδιάμεση προμηθεύτρια εταιρεία την , της οποίας η εμπλοκή εξαντλείται μόνο στην τιμολόγηση, προκειμένου να αποκτήσει φόρο εισροών αντί να προβεί από μόνη της στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθ. 39 του Ν. 5 04/2024, η προσφεύγουσα εταιρεία , η οποία είναι εν της πράγμασι αγοραστής των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που δηλώθηκαν στο ΑΦΜ και η οποία πρέπει να καταβάλει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 344.705,48 στην χρήση 2018, όπως αυτά αναλυτικά περιλαμβάνονται σε σχετικό πίνακα στο κεφ. 7 της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Κατά το φορολογικό έτος 2019:

1. Στην έκδοση συνολικά οκτώ (8) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 127.925,004 € πλέον Φ.Π.Α. 30.702,00 €, στην εταιρεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 4 του ν.5104/24, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 3,4,5,6,7,8,9,11 και 17 του Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), συνολικής καθαρής αξίας 127.925,00€ πλέον Φ.Π.Α. 30.702,00€, όπως αυτά αναλυτικά περιλαμβάνονται σε σχετικό πίνακα στο κεφ. 7 της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

2. Στη λήψη συνολικά δέκα (10) ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από τις εταιρείες , και κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 4 του ν.5104/24, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 3,4,5,6,7,8,9,11 και 17 του Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), συνολικής καθαρής αξίας

176.790,86€ πλέον Φ.Π.Α. 42.429,81€, όπως αυτά αναλυτικά περιλαμβάνονται σε σχετικό πίνακα στο κεφ. 7 της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

3. Διαπιστώθηκε ΣΕΙΡΑ ΔΙΕΥΘΕΤΗΣΕΩΝ για απόκτηση από την ίδια (την προσφεύγουσα εταιρεία) φορολογικού πλεονεκτήματος (Άρθ. 39 . 5104/2024), καθώς χρησιμοποίησε ενδιάμεση προμηθεύτρια εταιρεία την, της οποίας η εμπλοκή εξαντλείται μόνο στην τιμολόγηση, προκειμένου να αποκτήσει φόρο εισροών αντί να προβεί από μόνη της στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθ. 39 του Ν. 5104/2024, η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία είναι εν της πράγμασι αγοραστής των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που δηλώθηκαν στο ΑΦΜκαι η οποία πρέπει να καταβάλει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 50.098,84€ στην χρήση 2019, όπως αυτά αναλυτικά περιλαμβάνονται σε σχετικό πίνακα στο κεφ. 7 της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΕΛΠ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα της ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η παράνομη, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., όπως τούτες ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο και του άρθρου 79 παρ. 4 του ν.5104/2024 με βάση την κύρωση του ως άνω νομοθετήματος, καθώς και, σε κάθε περίπτωση, των διατάξεων των άρθρων 65 και 76 του Κ.Φ.Δ., αλλά και του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ. περί υποχρέωσης παροχής πλήρους αιτιολογίας, έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

2. Η εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του ν.5104/2024, άλλως των διατάξεων του άρθρου 38 όπως τούτες ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, αλλά και η παράνομη, κατά παράβαση των διατάξεων τούτων, καθώς και, σε κάθε περίπτωση, των διατάξεων των άρθρων 65 και 76 του ν.5104/2024, αλλά και του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ. περί υποχρέωσης παροχής πλήρους αιτιολογίας, έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογισμού φόρου προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...
2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. ...
3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζουν ότι:

« Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

- 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, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 5, 7, και 8 του άρθρου 5 « Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

« 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« 5. 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....»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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, να 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 να 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 (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), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική

εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) ορίζεται 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».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 22 3/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αποδέχθηκε τα πορίσματα των ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ως προς τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και ακολούθησε πλήθος ελεγκτικών επαληθεύσεων στα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης και ήδη προσφεύγουσας.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αφορούσαν υπαρκτές συναλλαγές, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε απέδειξε ότι πραγματοποιήθηκαν οι υπηρεσίες που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία της κατά τη λήψη αυτών. Τουναντίον, η προσφεύγουσα με την παρούσα, επιχειρεί αλυσιτελώς να αντιστρέψει το

βάρος της απόδειξης του τεκμηρίου της καλής πίστης που την βαρύνει ως λήπτρια εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, παρουσιάζοντας αόριστους και ατεκμηρίωτους ισχυρισμούς περί καλής πίστης και δήθεν νομιμότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Αντίθετα, ο έλεγχος απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια που φαίνεται να παρασχέθηκαν από τους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικά με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και των εκδοτών, καθώς όπως αποδείχθηκε δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις κρινόμενες συναλλαγές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 33 παρ. 1 του ν.5104/2024, που ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. ... Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Επειδή, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι της κοινοποιήθηκαν το υπ' αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με τις σχετικές πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ωστόσο, τα πορίσματα του ελέγχου στηρίχθηκαν στο με αρ. πρωτ. 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣέγγραφο του 4ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο εστάλησαν στο 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ.

.....έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ & το απόπληροφοριακό δελτίο και το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ.έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ΑΠΙΚΗΣ & το απόπληροφοριακό δελτίο. Συνεπώς, παρέλαβε ένα σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο αναφέρεται αόριστα η διαπίστωση ότι η ελεγχόμενη είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς περαιτέρω εξειδίκευση και χωρίς να γνωρίζει τι ακριβώς έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για τη συναγωγή των συμπερασμάτων του. Επίσης, δεν γίνεται καμία αναφορά σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και η προσφεύγουσα θεωρεί το περιεχόμενο του σημειώματος, ελλιπές και αόριστο. Εκ των ανωτέρω, λοιπόν, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη και ήδη προσφεύγουσα θεωρεί ότι στερήθηκε του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, καθώς δεν της κοινοποιήθηκαν παράλληλα τα πληροφοριακά δελτία της ΥΕΔΔΕ Αττικής και του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Απικής, προκειμένου να λάβει γνώση, να αξιολογήσει το περιεχόμενο αυτών και να ασκήσει ουσιαστικά τα υπερασπιστικά της δικαιώματα διατυπώνοντας πλήρεις και ολοκληρωμένες απόψεις.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται, ότι η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να κοινοποιεί στον φορολογούμενο τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ μετά του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου και όχι τα τυχόν έγγραφα ή εκθέσεις ελέγχου άλλων αρχών, επί των οποίων θεμελίωσε τα συμπεράσματά της, ωστόσο ο φορολογούμενος δύναται, να ζητήσει να λάβει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός. Συνεπώς, εφόσον κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, δεν απαιτούνταν κοινοποίηση και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Απικής και του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και κατ' επέκταση, δεν τίθεται ζήτημα παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού όρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Άλλωστε, στις απόΕκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής γίνεται λεπτομερής αναφορά στα ευρήματα των ελέγχων της ΥΕΔΔΕ Αττικής, επομένως η προσφεύγουσα γνώριζε το περιεχόμενο των συγκεκριμένων εκθέσεων ελέγχου της ΥΕΔΔ Αττικής και ουδεμία πράξη ή παράλειψη της φορολογικής αρχής τεκμαίρεται, που να παραβιάζει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης της ελεγχόμενης.

Ως εκ τούτων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί στέρησης του δικαιώματος διατύπωσης πλήρων και ολοκληρωμένων απόψεων στο πλαίσιο του διοικητικού σταδίου της προηγούμενης ακρόασης, λόγω μη κοινοποίησης των ανωτέρων Πληροφοριακών Δελτίων από τη φορολογική αρχή, προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.4174/2013, ως ίσχυε το φορολογικό έτος 2018 οριζόταν ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»

Επειδή, με το άρθρο 38 του ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2019, οριζόταν ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2167/2020 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ με ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 172/2013), και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/ 013), παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες:

«Γ. ΑΡΘΡΟ 38 ΤΟΥ Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 13 ΤΟΥ Ν. 4607/2019-ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Με τις νέες διατάξεις διατηρείται η συστηματική ένταξη της διάταξης του άρθρου 38 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προς τον σκοπό της γενικής εφαρμογής της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι ο σκοπός της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (σχετική η παράγραφος 3 του Προοιμίου αυτής) είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων.

2. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του Ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις.

Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονός που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών -Θυγατρικών, ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 56 του Ν.4172/2013 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών αναδιαρθρώσεων, κ.λπ.).

.....

8. Επίσης, όσον αφορά την έννοια των όρων «τεχνητές (artificial) διευθετήσεις», η οποία περιλαμβανόταν στις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 38 του ΚΦΔ όπως ίσχυε από 1.1.2014 έως και 31.12.2018 (ακολουθώντας το κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ, η οποία υιοθέτησε τη νομολογία του ΔΕΕ (π.χ. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04) και «μη γνήσιες (not-genuine) διευθετήσεις», η οποία ακολουθείται από την Οδηγία 1164/2016/ΕΕ και καθώς και από το άρθρο 38 του ΚΦΔ όπως ισχύει από 1.1.2019 και μετά (ορολογία η οποία τέθηκε για πρώτη φορά, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2015/121/ΕΕ σχετικά με την υιοθέτηση γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων όσον αφορά την Οδηγία Μητρικών - Θυγατρικών (2011/96/ΕΕ), το περιεχόμενο των διατάξεων της οποίας έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις

της παραγράφου 41 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013), επισημαίνεται ότι για ερμηνευτικούς σκοπούς οι δύο όροι θεωρούνται ταυτόσημοι.

.....

9. Ως προς την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 38 του Ν.4174/2013 σε σχέση με τις Συμβάσεις αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4607/2019 διευκρινίσθηκε ότι εάν σε ΣΑΔΦ περιέχονται ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (π.ρ. Principle Purpose Test), τότε, εφόσον ο σκοπός της μη γνήσιας διευθέτησης είναι η απόκτηση πλεονεκτήματος που παρέχεται από την οικεία ΣΑΔΦ, οι διατάξεις αυτές υπερισχύουν σε κάθε περίπτωση του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. και εφαρμόζονται αποκλειστικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 38 Κ.Φ.Δ. και εφόσον διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν χορηγούνται τα ευεργετήματα των ΣΑΔΦ.»

Επειδή, όπως αναφέρεται στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11) του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχοθετημένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των γενικών κανόνων απαγόρευσης των καταχρήσεων έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, πράγμα που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων. Εντός της Ένωσης, οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων θα πρέπει να εφαρμόζονται σε διευθετήσεις που δεν είναι γνήσιες σε αντίθετη περίπτωση, ο φορολογούμενος θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να επιλέγει την πιο αποτελεσματική από φορολογική άποψη δομή για τις εμπορικές υποθέσεις του. Επιπλέον, είναι σημαντικό να εξασφαλιστεί ότι οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται σε εσωτερικές καταστάσεις, εντός της Ένωσης και έναντι τρίτων χωρών με ομοιόμορφο τρόπο, ώστε να μην υπάρχουν διαφορές όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματά τους σε εγχώριες και σε διασυνοριακές καταστάσεις. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επιβάλουν ποινές σε περίπτωση εφαρμογής των γενικών κανόνων απαγόρευσης των καταχρήσεων. Όταν αξιολογούν αν μια συμφωνία πρέπει να θεωρηθεί μη γνήσια, θα πρέπει να είναι δυνατό για τα κράτη μέλη να εξετάζουν όλους τους βασικούς οικονομικούς λόγους, περιλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων.

Περαιτέρω, στο άρθρο 6 της προαναφερθείσας οδηγίας αναφέρεται ότι: «1. Για τον υπολογισμό της εταιρικής φορολογικής οφειλής, το κράτος μέλος δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν εκ των κύριων σκοπών την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, και συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, δεν είναι γνήσιες. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. 2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, μια διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό

που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. 3. Όταν διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων δεν λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με την παράγραφο 1, η φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο.»

Επειδή, η προσφεύγουσα, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αμφισβητεί τα πορίσματα του ελέγχου, επικαλούμενη όλως αόριστους ισχυρισμούς περί εσφαλμένης μεθοδολογίας του ελέγχου και προβάλλει κατά βάσει όμοιους ισχυρισμούς με αυτούς που είχε επικαλεστεί στο με αρ. πρωτ.απαντητικό της σημείωμα επί του σημειώματος διαπιστώσεων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, εκτενώς καταγραφόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία³ ήταν εκδότρια επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 47.504,32€ πλέον Φ.Π.Α. 11.401,04 € κατά το φορολογικό έτος 2018 και οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 127.925,00€ πλέον Φ.Π.Α. 30.702,00 € κατά το φορολογικό έτος 2019 προς στην εταιρεία, και λήπτρια δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 115.361,68€ πλέον Φ.Π.Α. 27.686,80€, κατά το φορολογικό έτος 2018 και δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 176.790,86€ πλέον Φ.Π.Α. 42.429,81€, κατά το φορολογικό έτος 2019, από τις εταιρείες και

Επίσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εμπλέκεται σε σειρά διευθετήσεων με σκοπό την απόκτηση από την ίδια φορολογικού πλεονεκτήματος (Άρθ. 39 Ν. 5104/2024), καθώς χρησιμοποίησε ενδιάμεση προμηθεύτρια εταιρία ημεδαπής την, της οποίας η εμπλοκή εξαντλείται μόνο στην τιμολόγηση, προκειμένου να αποκτήσει φόρο εισροών αντί, η προσφεύγουσα εταιρεία, να προβεί από μόνη της στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις και στην προσφεύγουσαπροκύπτει ότι, διενεργήθηκε μια σειρά διευθετήσεων (κυκλική απάτη) με σκοπούς, την οικειοποίηση του αναλογούντος ΦΠΑ εκροών και την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος από τις επιχειρήσεις συμφερόντων(διαχειριστή της προσφεύγουσας)και προσφεύγουσα

Η σειρά διευθετήσεων συνίσταται στην εμφάνιση επιχειρήσεων που παρουσιάζουν χαρακτηριστικά εξαφανισμένων εμπόρων και συγκεκριμένα της επιχείρησης, η οποία τεχνητά εμφανίζει να πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και στη συνέχεια να διαθέτει τα εμπορεύματα της κατά κύριο λόγο στην επιχείρηση, η οποία στην συνέχεια διαθέτει τα εμπορεύματα της στις επιχειρήσεις, συμφερόντων Στην πραγματικότητα οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις διενεργούνται απευθείας από τονγια τις επιχειρήσεις τουκαι Από τα ευρήματα του ελέγχου που αναφέρονται στο παρόν πληροφοριακό δελτίο

διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται εμπορικός σκοπός, ο οποίος να δικαιολογεί την εμφάνιση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στο όνομα της επιχείρησης και στη συνέχεια μεταπώληση στην επιχείρηση Ο μοναδικός σκοπός των διευθετήσεων ήταν η δημιουργία τιμολόγησης στο εσωτερικό της χώρας για να επιβαρυνθούν τα εμπορεύματα με ΦΠΑ εκροών. Ο Φ.Π.Α. αυτός σχεδιάστηκε αφενός να μην πληρωθεί από τηνκαι την προσφεύγουσα» στους εξαφανισμένους έμπορους και στην συνέχεια να μην αποδοθεί από αυτούς στο Ελληνικό Δημόσιο και αφετέρου η προσφεύγουσα(και) να εμφανιστεί ότι κατέχει νόμιμα τιμολόγια εσωτερικού προκειμένου να συμψηφίσει το φόρο εισροών των παραστατικών αυτών με το φόρο εκροών των πωλήσεων της. Ενέργειες που είναι αντίθετες με το άρθρο 39 του ν. 5104/2024.

Η λειτουργία του κυκλώματος, όπως προκύπτει από τον έλεγχο αναλυτικά αποτυπώνεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου και τα σχετικά πληροφοριακά δελτία και εκθέσεις της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 72 « Ενδικοφανής προσφυγή» του Κ.Φ.Δ 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....»

Επειδή, συνεπώς βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, ορθώς ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας εταιρείας και καταλόγισε διαφορά φόρου εισοδήματος και χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ για τα κρινόμενα φορολογικά έτη. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης αιτιολογίας και εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των οικείων διατάξεων είναι αβάσιμοι.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και το απόυπόμνημα της - με το οποίο προσκομίστηκε στην Υπηρεσία μας η απόμε αριθμόπράξη άρσης δέσμευσης του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Αθηνών - η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στοιχεία που να τροποποιούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησηςεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και ΕΛΠ, του Προϊσταμένου του 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2018

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	42.154,89€	42.154,89€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	21.077,45€	21.077,45€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	63.232,34€	63.232,34€

(αριθμ. πράξης)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	367.371,15€	367.371,15€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Κ.Φ.Δ.	183.685,59€	183.685,59€
Σύνολο φόρου για καταβολή	551.056,74€	551.056,74€

(αριθμ. Πράξης)

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2019

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	42.768,10€	42.768,10€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	21.384,05€	21.384,05€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	64.152,15€	64.152,15€

(αριθμ. πράξης)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	86.141,64€	86.141,64€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Κ.Φ.Δ.	43.070,82€	43.070,82€
Σύνολο φόρου για καταβολή	129.212,46€	129.212,46€

(αριθμ. Πράξης)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.