



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-05-2025

Αριθμός απόφασης: 815

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail:ded.thess@aaade.gr

Url:www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από 14-01-2025 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας με την επωνυμία «.....», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, με έδρα στην Καρδίτσα, επί της οδού, με **ΑΦΜ**, κατά:

α)της υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας,

β)της υπ'αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας,

γ)της υπ'αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας,

δ)της υπ'αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας,

ε)της υπ'αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας,

στ)της υπ'αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας και

ζ)της υπ'αριθμ./06-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 53 παρ.2 και 57 παρ.1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Καρδίτσας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 405.252,17€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 202.626,09€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 607.878,26€.

Με την υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 614.051,76€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 307.025,88€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 921.077,64€.

Με την υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.463.379,17€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 731.689,59€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.195.068,76€.

Με την υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 2.221,06€, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 335.390,71€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ύψους 167.695,36€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 503.086,07€.

Με την υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 614.051,76€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ύψους 307.025,88€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 921.077,64€.

Με την υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 1.463.379,17€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ύψους 731.689,59€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.195.068,76€.

Με την υπ' αριθμ./06-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 53 παρ.2 και 57 παρ.1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 6.000€, επειδή: α)η προσφεύγουσα δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, καθώς δεν προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, κατά παράβαση των άρθρων 57 και 27 ΚΦΔ, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 57 παρ.1 και 9 ΚΦΔ, σε συνδυασμό με το άρθρο 67 ΚΦΔ, επαυξημένο λόγω υποτροπής, ήτοι πρόστιμο $2.500,00\text{€} \times 2 = 5.000,00\text{€}$ και β)η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής αρχής καθ' υποτροπή και δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία ετών 2018, 2019 και 2020 κατά παράβαση του άρθρου 14 ΚΦΔ, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 53 παρ.2 ΚΦΔ, σε συνδυασμό με το άρθρο 67 ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο $500,00\text{€} \times 2 = 1.000,00\text{€}$.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 25-10-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Καρδίτσας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./26-07-2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αρχικά, κατόπιν της ανωτέρω εντολής ελέγχου, η ΔΟΥ Καρδίτσας κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την με αριθμ. πρωτ./12-08-2024 πρόσκληση άρθρου 14 ΚΦΔ, με την οποία ζητήθηκαν τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Εν συνεχεία, η ΔΟΥ Καρδίτσας, με δεδομένα ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, προχώρησε στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου. Ειδικότερα, είχε προηγηθεί έλεγχος από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης με αφορμή πληροφοριακό δελτίο ότι η προσφεύγουσα πιθανόν να συμμετέχει σε κύκλωμα διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της από 02-01-2024 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση που δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει συναλλαγές και τα στοιχεία που έχει εκδώσει τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 είναι εικονικά και αφορούν

ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Επειδή η προσφεύγουσα δεν είχε προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, ούτε ενώπιον του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα ζητήθηκαν από τις λήπτριες επιχειρήσεις, καθώς επίσης, ελέγχθηκαν οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλε η προσφεύγουσα και οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις και τα στοιχεία που βρέθηκαν σε ηλεκτρονική μορφή στο γραφείο του λογιστή της επιχείρησης. Λαμβάνοντας υπόψη τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα, τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, η ΔΟΥ Καρδίτσας προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας στο ύψος του 1.397.421,28€ πλέον ΦΠΑ 308.377,57€ για το φορολογικό έτος 2018, των 2.558.549,01€ πλέον ΦΠΑ 592.975,18€ για το φορολογικό έτος 2019 και των 6.097.413,22€ πλέον ΦΠΑ 1.409.800,90€ το φορολογικό έτος 2020, ως η αξία των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, για τα οποία δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεν συμπεριελήφθησαν στις δηλώσεις ΦΠΑ και συνεπώς δεν αποδόθηκαν οι αναλογούντες φόροι. Επιπλέον, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με το άρθρο 22 Ν.4172/2013 και έκπτωσης φόρου εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 32 Ν.2859/2000, για τον λόγο ότι δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά. Εξάλλου, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα, ως επιχείρηση εμπορίας στοιχείων που συστήθηκε με αποκλειστικό σκοπό την εξυπηρέτηση κυκλώματος εταιριών με στόχο την διακίνηση εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν είχε πραγματική υπόσταση και δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές, καθώς επίσης επιχειρήσεις που φέρονται ως προμηθευτές της προσφεύγουσας κρίθηκε ότι τα στοιχεία που εξέδωσαν είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020 προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ.πρ./04-10-2024 υπόμνημα με τις απόψεις της που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με ηλεκτρονική ανάρτηση στις 06-12-2024 που δεν αναγνώστηκε.

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

1.Μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Η υπ'αριθμ./26-07-2024 εντολή ελέγχου αφορά μερικό επιτόπιο έλεγχο, αλλά πραγματοποιήθηκε έλεγχος γραφείου. Σύμφωνα με το άρθρο 14 ΚΦΔ, ο έλεγχος έπρεπε να ζητήσει αντίγραφα μέρους των βιβλίων ή στοιχείων και όχι το σύνολο των βιβλίων. Κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο προβλέπεται η παραλαβή βιβλίων ή στοιχείων.

2.Η εταιρία δραστηριοποιείτο στο, όπου υπήρχε εκμισθωμένο ακίνητο, ενώ τυπικά είναι η έδρα στην Καρδίτσα, στην οδό Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων καταστράφηκαν κατά την διάρκεια της θεομηνίας «ΙΑΝΟΣ» στις 18 και 19 Σεπτεμβρίου 2020. Μετά το ξέσπασμα της πανδημίας του κορονοϊού τον Μάρτιο του 2020, η κατάσταση της ψυχικής υγείας του διαχειριστή της εταιρίας επιδεινώθηκε, με αποτέλεσμα την πλημμελή τήρηση των φορολογικών του υποχρεώσεων. Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης ήταν πλημμελής. Θα έπρεπε να αντλήσει στοιχεία από το σύστημα τελωνείων σχετικά με τις εισαγωγές αυτοκινήτων από το εξωτερικό.

3.Εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 57 παρ.2 ΚΦΔ, καθώς προσδιορίστηκε η φορολογική της υποχρέωση, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 53 ΚΦΔ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ : «**Άρθρο 27 Φορολογικός έλεγχος 1.** Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
- στ) τη μορφή του ελέγχου.

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

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

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

α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

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

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

Άρθρο 29. Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.....2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων.....

Άρθρο 30. Διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου 1. Ο υπάλληλος ή οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδίδεται από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία επιδεικνύουν μαζί με το δελτίο αστυνομικής ή υπηρεσιακής ταυτότητάς τους πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Η εντολή της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το παρόν κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. 2. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του..... 3. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον έλεγχο. Οι ελέγχοντες υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 29. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή....

Άρθρο 14 Πληροφορίες από τον φορολογούμενο 1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος.....2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων...»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Καρδίτσας η υπ' αριθμ./26-07-2024 εντολή για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου στην προσφεύγουσα, για τον έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, της περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2020, με διάρκεια ελέγχου έως 31/12/2024. Κατόπιν της εντολής, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αρ. πρωτ./12-08-2024 πρόσκληση άρθρου 14 ΚΦΔ, με την οποία ζητήθηκαν τα τηρούμενα κατά την ελεγχόμενη περίοδο λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της επιχείρησης. Η πρόσκληση

αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης στις 12-08-2024 και στις 27-08-2024, καθώς και στον λογαριασμό του διαχειριστή στις 19-08-2024 και στις 27-08-2024. Επιπλέον, η πρόσκληση εστάλη ταχυδρομικά στη δηλωθείσα έδρα της εταιρίας στην Καρδίτσα, επί της οδού, αλλά επεστράφη στην ΔΟΥ Καρδίτσας, και στην ταχυδρομική διεύθυνση της κατοικίας του διαχειριστή, στον οποίο επιδόθηκε στις 28-08-2024. Είχε προηγηθεί έλεγχος από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν του οποίου συντάχθηκε η από 02-01-2024 έκθεση ελέγχου και η ΔΟΥ Καρδίτσας έλαβε υπόψη το πόρισμα ελέγχου και τις ελεγκτικές διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης. Ειδικότερα, ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης μετέβησαν στην δηλωθείσα έδρα στις 07-04-2021, αλλά η επιχείρηση δεν βρέθηκε να λειτουργεί εκεί. Εν συνεχεία, μετέβησαν στην κατοικία του διαχειριστή, όπου θυροκόλλησαν πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, καθώς και στο γραφείο του λογιστή, όπου κατασχέθηκαν αντίγραφα φορολογικών στοιχείων σε ηλεκτρονική μορφή από τον ηλεκτρονικό υπολογιστή. Από την έρευνα της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν λειτούργησε στη συγκεκριμένη διεύθυνση. Συγκεκριμένα, ο φερόμενος ως εκμισθωτής του ακινήτου δήλωσε ότι στο συγκεκριμένο ακίνητο είχε γίνει διακοπή ηλεκτροδότησης και υδροδότησης ήδη πολλά χρόνια πριν από την δήθεν μίσθωση του ακινήτου, ότι του ζήτησαν το ακίνητο για αποθηκευτικό χώρο προσωπικών αντικειμένων, δεν υπέγραψε συμφωνητικό και δεν εισέπραξε ποτέ χρήματα. Επιπλέον, ο ίδιος ο διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρίας δήλωσε με έγγραφό του κατά τη διενέργεια ελέγχου για αναστολή του ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ότι δεν λειτούργησε η εταιρία στην ανωτέρω διεύθυνση, γεγονός που ομολογεί και με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή. Ωστόσο, δεν δήλωσε μεταβολή διεύθυνσης έδρας στο μητρώο taxis, ούτε έχει άλλες εγκαταστάσεις. Περαιτέρω, από την έρευνα της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση που λειτούργησε αποκλειστικά και μόνο ως μέλος κυκλώματος εταιριών με στόχο την διακίνηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, νόμιμα και βάσιμα η ΔΟΥ Καρδίτσας κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την με αρ. πρωτ./12-08-2024 πρόσκληση άρθρου 14 ΚΦΔ, με την οποία ζητήθηκαν τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως 31-12-2020, προκειμένου να διενεργήσει έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, δεδομένης της μη υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και την ανακριβή υποβολή περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ από την προσφεύγουσα. Αντίθετα, η προσφεύγουσα καταχρηστικά προβάλλει ότι έπρεπε να διενεργηθεί επιτόπιος έλεγχος και να παραληφθούν τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία από την έδρα, ενώ δεν έχει λειτουργήσει επιχείρηση στη δηλωθείσα διεύθυνση.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, νόμιμα η ΔΟΥ Καρδίτσας ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως 31-12-2020, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έπρεπε να ζητήσει μόνο μέρος αυτών, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος. Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής, ούτε της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, ούτε της ΔΟΥ Καρδίτσας και δεν προέβαλε κανένα αίτημα παράτασης λόγω πιθανών δυσχερειών κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που της ζητήθηκαν, σύμφωνα με το άρθρο 14 ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ : «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ «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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε :«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 : «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, στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....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, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδεύματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η

αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.....»

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η ΔΟΥ Καρδίτσας προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης με βάση τα στοιχεία που είχε υπόψη, καθώς δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα ζητούμενα λογιστικά αρχεία ύστερα από την με αρ. πρωτ./12-08-2024 πρόσκληση. Επιπλέον, θεμελίωσε την κρίση της στις ελεγκτικές διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και στο πόρισμα ελέγχου της από 02-01-2024 έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο, η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση που δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή, ως εκ τούτου, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 είναι εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση:

1. Δεν λειτούργησε στην δηλωθείσα έδρα.
2. Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής.
3. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ μόνο για το έτος 2018.
4. Δεν εξοφλεί τις βεβαιωμένες οφειλές.
5. Δεν έχει ιδιόκτητες ή μισθωμένες κτιριακές εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, ώστε να είναι σε θέση να παραλαμβάνει, να διακινεί και να πραγματοποιεί πωλήσεις εμπορευμάτων.
6. Δεν βρέθηκε μηχανολογικός εξοπλισμός, ούτε μηχανήματα έργου, ώστε να είναι σε θέση να αναλαμβάνει και να εκτελεί τεχνικές και λοιπές εργασίες.
7. Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
8. Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων και άλλων πρώτων υλών από ενάργεως.
9. Δεν αποδείχθηκε μεταφορά εμπορευμάτων, εκτέλεση εργασιών και εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων.

Εν συνεχεία, η ΔΟΥ Καρδίτσας προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές της επιχείρησης στο ύψος της αξίας των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, με βάση τα στοιχεία που ζητήθηκαν από τις λήπτριες επιχειρήσεις από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, τα στοιχεία που βρέθηκαν σε ηλεκτρονική μορφή στο γραφείο του λογιστή της επιχείρησης και κατασχέθηκαν από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και ύστερα από έλεγχο στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλε η προσφεύγουσα και οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Επιπλέον, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με το άρθρο 22 Ν.4172/2013 και έκπτωσης φόρου εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 32 Ν.2859/2000, για τον λόγο ότι δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά.

Επειδή, αντίθετα, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η εταιρία δραστηριοποιείται σε άλλο χώρο, στο, χωρίς ο ισχυρισμός της να αποδεικνύεται από συνυποβαλλόμενα στοιχεία και χωρίς να προκύπτει από τις δηλώσεις στο μητρώο του taxis. Εξάλλου, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν ύστερα από προσδιορισμό από την φορολογική αρχή των ακαθάριστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών, βάσει των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της, για τον λόγο ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης και δεν προκύπτει καμία πραγματική δραστηριοποίηση αυτής, πέραν της συμμετοχής της σε κύκλωμα εμπορίας εικονικών φορολογικών στοιχείων. Περαιτέρω, ενώ δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής, ούτε της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, ούτε της ΔΟΥ Καρδίτσας, καταχρηστικά επικαλείται ότι η φορολογική αρχή έπρεπε να αντλήσει στοιχεία σχετικά με τις εισαγωγές αυτοκινήτων που πραγματοποίησε, από το ηλεκτρονικό σύστημα τελωνείων. Αντίθετα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, με το με αρ. πρωτ./27-05-2021 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, ζητήθηκαν από την Υποδιεύθυνση Ανάπτυξης Τελωνειακών Εφαρμογών στοιχεία σχετικά με τις εισαγωγές της προσφεύγουσας για τα έτη 2018 έως 2020 και σύμφωνα με την υπ'αριθμ. απάντηση, δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής είναι νόμιμη, βάσιμη και αιτιολογημένη, ενώ οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και καταχρηστικά προβαλλόμενοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η μη προσκόμιση των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων οφείλεται στην καταστροφή του συνόλου των φορολογικών στοιχείων κατά την διάρκεια της θεομηνίας «ΙΑΝΟΣ» στις 18 και 19 Σεπτεμβρίου 2020, ισχυρισμός που απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς δεν συνοδεύεται από αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η πλημμελής τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων αφορά το σύνολο της λειτουργίας της επιχείρησης από ενάρξεως και όχι μόνο το διάστημα από τον Μάρτιο του 2020, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα, για λόγους υγείας του διαχειριστή, ισχυρισμός που απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος. Εξάλλου, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η προσφεύγουσα είναι επιχείρηση εμπορίας εικονικών φορολογικών στοιχείων, μέλος κυκλώματος εταιριών με στόχο την διακίνηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ :

«Άρθρο 53. Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση

.....2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

.....9. Σε φορολογούμενους που δεν συνεργάζονται κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ή δεν εγγράφονται στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφονται περισσότερες φορές, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.....

.....11. Σε φορολογούμενους που, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, δεν επιδεικνύουν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται η κύρωση της παρ. 2 του άρθρου 57, εκτός αν η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων...

Άρθρο 57. Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών

1. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δυόμισι χιλιάδων (2.500) ευρώ.

2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο

για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.»

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται την εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση της διάταξης του άρθρου 53 παρ.11 του ΚΦΔ που προβλέπει περιπτώσεις μη επιβολής του προστίμου του άρθρου 57 παρ.2 ΚΦΔ. Ωστόσο, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./06-12-2024 πράξη εκδόθηκε για την επιβολή προστίμων του άρθρου 53 παρ.2 και παρ. 9 και του άρθρου 57 παρ.1 ΚΦΔ και όχι για επιβολή προστίμου του άρθρου 57 παρ.2 ΚΦΔ. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν εφαρμόστηκε η διάταξη του άρθρου 53 παρ.11 ΚΦΔ απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς δεν αφορά τα επιβληθέντα πρόστιμα.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 14-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την **επικύρωση**:

α)της υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας,

β)της υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας,

γ)της υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας,

δ)της υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας,

ε)της υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας,

στ)της υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας και

ζ)της υπ' αριθμ./06-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρων 53 παρ.2 και 57 παρ.1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καρδίτσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
---	------------------	---------------	-------------------	---------------------------------

προστίμου φορολογικού έτους 2018				
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	607.878,26€	607.878,26€	607.878,26€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	921.077,64€	921.077,64€	921.077,64€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	2.195.068,76€	2.195.068,76€	2.195.068,76€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	503.086,07€	503.086,07€	503.086,07€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	2.221,06€	0,00€	0,00€	2.221,06€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	921.077,64€	921.077,64€	921.077,64€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	2.195.068,76€	2.195.068,76€	2.195.068,76€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./06-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 53 παρ.2 και 57 παρ.1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο ποσό :	6.000,00€	6.000,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.