



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14.05.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 853

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aae.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 Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

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

3. Την υπ' αριθ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ

επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο δραστηριότητας τις εργασίες εκσκαφών και μετακινήσεις γαιών φόρος ποσού 1.312.405,36 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 656.202,68 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 1.968.608,04 €, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και όλων των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και συνακόλουθης μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του κόστους πωληθέντων ύψους 305.859,20 € και του συνόλου των δαπανών – λοιπών γενικών εξόδων καθαρής αξίας 4.219.676,52 €. Για το μεγαλύτερο δε μέρος των δαπανών η προσφεύγουσα είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία, συγκεκριμένα είκοσι ένα (21) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 4.153.082,91 € πλέον Φ.Π.Α. 992.706,13 € εκδόσεως της εταιρίας «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 903.662,70 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 451.831,35 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 1.355.494,05 €, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και όλων των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και συνακόλουθης μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του, του συνόλου των δαπανών – λοιπών γενικών εξόδων καθαρής αξίας 2.893.625,30 € αλλά και προσαύξησης ακαθαρίστων εσόδων κατά 222.452,97 € βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων των αντισυμβαλλομένων (δυνάμει του άρθρου 28 παρ. 1 περ. γ' του ν. 4172/2013). Για όλες τις δηλωθείσες δαπάνες η προσφεύγουσα είχε λάβει είκοσι ένα (21) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 3.053.219,00 € πλέον Φ.Π.Α. 732.772,56 € εκδόσεως της εταιρίας «.....», ΑΦΜ και ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της καθαρής αξίας 25.000,00 € εκδόσεως της εταιρίας «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 446.753,01 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 223.376,51 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 670.129,52 €, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και όλων των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και συνακόλουθης μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του, του συνόλου των δαπανών – λοιπών γενικών εξόδων καθαρής αξίας 1.814.903,40 € αλλά και προσαύξησης ακαθαρίστων εσόδων κατά 46.567,47 € βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. (δυνάμει του άρθρου 28 παρ. 1 περ. γ' του ν. 4172/2013). Για μεγάλο μέρος των δαπανών η προσφεύγουσα είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 195.690,00 € πλέον Φ.Π.Α. 46.965,60 € εκδόσεως της εταιρίας «.....», ΑΦΜ και δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία

για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 404.729,00 € πλέον Φ.Π.Α. 97.134,96 € εκδόσεως της εταιρίας «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου ύψους 60.220,06 € για έκπτωση σε επόμενη περίοδο και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 1.144.310,54 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 572.155,28 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 1.716.465,82 €, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και όλων των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων και συνακόλουθης μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. όλων των εισροών καθώς και καταλογισμού φόρου σε μη αναγνωρισθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους 203.419,73 € και εκροές άνευ Φ.Π.Α. ύψους 8.764,00 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου ύψους 27.770,77 € για έκπτωση σε επόμενη περίοδο και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 739.411,08 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 369.705,56 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 1.109.116,64 €, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και όλων των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων και συνακόλουθης μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. όλων των εισροών.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ εξαλείφθηκε το υπόλοιπο φόρου ύψους 5.253,06 € για έκπτωση σε επόμενη περίοδο και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 457.753,81 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 228.876,92 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 686.630,73 €, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και όλων των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων και συνακόλουθης μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. όλων των εισροών.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε α) η με ημερομηνία σύνταξης έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, που αφορά την προσφεύγουσα και το αριθ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της ίδιας υπηρεσίας σύμφωνα με το οποίο η «..... - Α.Φ.Μ.» ήταν ανύπαρκτη κατά τα έτη 2017-2019 συναλλακτικά επιχείρηση χωρίς ουσιαστική συναλλακτική δραστηριότητα, επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό και την υποδομή (έδρα, λοιπές

εγκαταστάσεις, μηχανήματα) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές, β) η με ημερομηνία σύνταξης έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, που αφορά την συναλλακτικά ανύπαρκτη - εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση - οντότητα «..... - Α.Φ.Μ.» και γ) η με ημερομηνία σύνταξης έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, που αφορά την συναλλακτικά ανύπαρκτη - εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση - οντότητα «..... - Α.Φ.Μ.».

Σημειώνεται ότι για τον παρόντα έλεγχο εκδόθηκε η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα ποσού 2.000,00 € λόγω μη ανταπόκρισης στα με αριθ. πρωτ. και έγγραφα αιτήματα για παροχή πληροφοριών και διάθεση στην ελεγκτική αρχή των λογιστικών αρχείων – τηρούμενων διπλογραφικών βιβλίων και στοιχείων περιόδου 01/01/2017-31/12/2019, που η προσφεύγουσα δεν προσβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή.

Αντιθέτως, η προσφεύγουσα προσβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου/φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου/φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου/φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 οι οποίες ωστόσο δεν σχετίζονται με την υπό κρίση υπόθεση και αφορούν άλλον φορολογούμενο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου.
- 2) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ακυρότητα λόγω μη επίδοσης πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.
- 3) Πλήρης απουσία ελέγχου της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.» και της ίδιας.
- 4) Αντιφατική αιτιολογία. Η φορολογική αρχή έκρινε ότι η «.....» μέχρι και την 31.12.2016 ήταν ενεργή και δραστήρια εταιρία πραγματοποιώντας συναλλαγές εκατομμυρίων ευρώ ενώ από την 1.1.2017 ήταν πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο.
- 5) Μη εφαρμογή των πορισμάτων της Αρχής Καταπολέμησης Νομιμοποίησης Εσόδων σχετικά με το ότι κατέβαλε ποσά πλέον του 25% των συναλλαγών της με την «.....». Η φορολογική αρχή ουδόλως ταυτοποίησε σε τι τιμολόγια αντιστοιχούν οι πληρωμές.
- 6) Παραβίαση του άρθρου 55 παρ. 2β του ν. 4174/2013, σύμφωνα με το οποίο εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει νομίμως την αξία των φορολογικών στοιχείων και τον Φ.Π.Α. και κατάθεσε στη φορολογική αρχή τα σχετικά παραστατικά τότε τεκμαίρεται ότι συντρέχει στο πρόσωπό του καλή πίστη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν. ...

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση. ...

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ., εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους ή κάθειρξη έως έξι (6) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την

κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική 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. ...».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν.4174/2013, οριζόταν έως τις 12/12/2019 (πριν τροποποιηθεί με τον Ν. 4646/2019) ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. 3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ...»

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ιδίου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, ...»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ. 27α του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.». Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4987/2022, αλλά και στην προκειμένη περίπτωση,

η λήψη των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 1 και 3 του Κ.Φ.Δ., καθόσον ξεπερνά το όριο των 100.000,00 € στο εισόδημα και των 50.000,00 € στον Φ.Π.Α..

Επειδή, από τον συνδυασμό των προαναφερθέντων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και καταλογισμό φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. στην κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, κατέστη βάσει των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.3^α του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. (και των σχετικών προστίμων) στη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των οικείων καταλογιστικών πράξεων εντός του έτους 2024, καθόσον παραγραφόταν, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά την παρέλευση δεκαετίας και συγκεκριμένα στις 31/12/2028. Το δικαίωμα του δημοσίου να προβεί στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2018 παραγραφόταν στις 31.12.2024 και για το φορολογικό έτος 2019 παραγράφεται στις 31.12.2025 (πενταετής παραγραφή).

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022 που κωδικοποίησε τον ν. 4174/2013 και ίσχυε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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. ...».

Επειδή, με το άρθρο 14 του ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) 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, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων. ...»

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 14 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «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. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. 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 προκειμένη περίπτωση, μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ. «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού – αριθ. πρωτ. Πρόσκληση άρθρου 14 Κ.Φ.Δ.» με

συνημμένη την εντολή ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013 και 4987/2022) με συστημένη επιστολή (στην έδρα της επιχείρησης) και (στον νόμιμο εκπρόσωπο) καθώς και ηλεκτρονικά μέσω της e-κοινοποίησης (αριθ. καταχώρισης) στην εταιρία και (αριθ. καταχώρισης) στον νόμιμο εκπρόσωπο.

Επιπλέον μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ κοινοποίησε νόμιμα την με αριθ. πρωτ. «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού - αριθ. πρωτ. Πρόσκληση άρθρου 14 Κ.Φ.Δ.» με συνημμένη την εντολή ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ. ηλεκτρονικά μέσω της e-κοινοποίησης (αριθ. καταχώρισης) στην εταιρία και (αριθ. καταχώρισης) στον νόμιμο εκπρόσωπο.

Όπως προαναφέρθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 2.000,00 € λόγω μη ανταπόκρισης στα με αριθ. πρωτ. και έγγραφα αιτήματα για παροχή πληροφοριών και διάθεση στην φορολογική αρχή των λογιστικών αρχείων – τηρούμενων διπλογραφικών βιβλίων και στοιχείων περιόδου 01/01/2017-31/12/2019), το οποίο η προσφεύγουσα δεν προσβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο, τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ)

εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 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, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 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. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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 εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία και ως εκ τούτου δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) για έκπτωση της καθαρής αξίας των φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδά της και του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) για έκπτωση του Φ.Π.Α. των φορολογητέων εισροών από τον φόρο των φορολογητέων εκροών.

Επειδή, περαιτέρω, η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....», ΑΦΜ και ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας

και του φόρου των οικείων φορολογικών στοιχείων αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

Ειδικότερα αναφέρονται για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων «.....», ΑΦΜ τα κάτωθι:

- Ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο των συναλλαγών της, για τα φορολογικά έτη 2014-2016, σύμφωνα με την από ...-12-2019 σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών. Καταλογίστηκαν παραβάσεις και επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα ποσά προστίμων για την έκδοση 1.937 εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 24.274.260,24 € πλέον Φ.Π.Α.

- Κατά την αυτοψία που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν λειτουργούσε στις δηλωθείσες διευθύνσεις έδρας και υποκαταστημάτων της αλλά ούτε και σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.

- Για την περίοδο 01.01.2017 έως 31.07.2018 δήλωνε ότι ασφαρίζει 29 άτομα (προσωπικό) απασχολούμενα στην έδρα της, παρόλο που δε βρέθηκε να λειτουργεί επιχείρηση σ' αυτήν. Την περίοδο από 01.08.2018 έως 31.12.2019 δήλωσε ότι δεν απασχολούσε προσωπικό.

- Δεν κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της.

- Τα πρόσωπα που διετέλεσαν διαχειριστές της οντότητας και που συμμετείχαν σε αυτή, ήταν ουσιαστικά πρόσωπα αγνώστου διαμονής (σκηνίτες, κτλ) και δεν εντοπίστηκαν.

- Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, καθώς και σε κανένα άλλο αίτημα του ελέγχου.

- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Καταχώρησε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ποσά φορολογητέων εκροών μικρότερα κατά 13.676.910,61 € σε σχέση με τα ποσά που συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών αλλά και τα ποσά που δήλωσαν στις καταστάσεις προμηθευτών αντισυμβαλλόμενοί της, ενώ προκειμένου να εμφανίσει μικρά πιστωτικά υπόλοιπα στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., καταχώρησε ποσά φορολογητέων εισροών (αγορών - εξόδων) μεγαλύτερα κατά 24.496.731,17 € σε σχέση με τα ποσά που συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες καταστάσεις προμηθευτών, αλλά και τα ποσά που δήλωσαν αντισυμβαλλόμενοί στις καταστάσεις πελατών της.

Επειδή, με βάση τις οικείες εκθέσεις ελέγχου προέκυψε χωρίς αμφιβολία ότι η «.....» ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη στα φορολογικά έτη 2017-2019.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι σε προγενέστερα έτη η εν λόγω επιχείρηση ήταν ενεργή και δραστήρια και περί μη διενέργειας ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που συνέλεξε η Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες, στο υπ' αριθ. έγγραφό της για την εξόφληση των ως άνω τιμολογίων συνολικής αξίας 9.174.436,23 €, εμφανίζονται μεταφορές συνολικού ποσού 1.327.000,00 € για το 2017 και 959.400,00 € για το 2018 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην τράπεζα προς τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της επιχείρησης «.....» στην τράπεζα Φέρεται δηλαδή, με βάση τα ανωτέρω στοιχεία, από τη συνολική αξία των συναλλαγών να έχει εξοφληθεί μέσω τραπεζικών συναλλαγών ποσοστό περίπου 25% αυτών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών με την «.....», πόσω μάλλον την καλοπιστία της ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη συνεκτίμησης των συναλλαγών που εξοφλήθηκαν και καλής πίστης της, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επισημαίνεται ότι για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....», ΑΦΜ και «.....», ΑΦΜ η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	1.312.405,36€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	656.202,68€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.968.608,04€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	903.662,70€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	451.831,35€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.355.494,05€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Διαφορά φόρου	446.753,01€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	223.376,51€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	670.129,52€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Διαφορά φόρου	1.144.310,54€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	572.155,28€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.716.465,82€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	60.220,06€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου	739.411,08€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	369.705,56€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.109.116,64€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	27.770,77€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

Διαφορά φόρου	457.753,81€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	228.876,92€
Σύνολο φόρου για καταβολή	686.630,73€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.253,06€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

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.