



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αθήνα, 12/05/2025

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1408

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : : 213 1312 350

E-mail : : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (ΦΕΚ Β'1440/27-04-2017).

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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022)».

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

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με επωνυμία με διακριτικό τίτλο, που εδρεύει στο κατά:

- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) /Επιβολής Προστίμου, φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και των οικείων από εκθέσεις μερικού ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Το με αρ. πρωτ. Συμπληρωματικό Υπόμνημα με συμπληρωματικά στοιχεία που κατέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με επωνυμία η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ποσού 49.326,10€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.(Ν.5104/2024) ποσού 24.663,05€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 73.989,15€.

- Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 40.821,60€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 20.410,80€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 61.232,40€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, εδράζονται επί των από 10-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στην ανώνυμη εταιρεία με επωνυμία με **διακριτικό τίτλο**, με κύρια, έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) από την οποία διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με την επωνυμία για το φορολογικό έτος 2018 εξέδωσε τρεις χιλιάδες τριακόσια τριάντα έξι (3.336) εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής τους, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 12.098.883,10€.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία στη χρήση 2018 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, από την ως άνω επιχείρηση, εκατόν είκοσι επτά (127) φορολογικά στοιχεία που αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές και έχουν εκδοθεί από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 170.090,00€ πλέον Φ.Π.Α. 40.821,60€, ήτοι συνολικής αξίας 210.911,60€.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία, ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXIS / e - κοινοποίηση, η προαναφερθείσα εντολή και ταυτόχρονα η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 5104/2024. Στη συνέχεια, στάλθηκε από τον έλεγχο το με αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.5104/2024, προκειμένου, η προσφεύγουσα, να προσκομίσει τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία του φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα δικαιολογητικά των εγγραφών, για τη διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου και προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε λογιστικές διαφορές που δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τόσο από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, όσο και από τις φορολογητέες εισροές του Φ.Π.Α. όπως αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024, που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ υπόμνημά της, εκφράζοντας τις απόψεις της, τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές, και κατέληξε στη μη αναγνώριση των ληφθέντων εκατόν είκοσι επτά (127) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) από την επιχείρηση με την επωνυμία συνολικής καθαρής αξίας 170.090,00€ πλέον Φ.Π.Α. 40.821,60€, ήτοι συνολικής αξίας 210.911,60€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Συγκεκριμένα, η αξία των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, που η προσφεύγουσα εταιρεία είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, καθώς αφορούσε σε πραγματικές συναλλαγές, όχι όμως από τον φερόμενο ως εκδότη των τιμολογίων αλλά από διαφορετικό πρόσωπο από αυτό που αναγράφεται στα στοιχεία, και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα χρήσης, και αντίστοιχα αφαιρέθηκαν από τις φορολογητέες εισροές καταλήγοντας σε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. στη χρήση 2018.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκαν οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων

του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το συμπληρωματικό υπόμνημά της, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Καλή πίστη της προσφεύγουσας εταιρείας ως λήπτρια των επίμαχων τιμολογίων.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του νόμου.
- Νομική και ουσιαστική πλημμέλεια του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου λόγω μη νομιμότητας της οικείας εκδοθείσας εντολής ελέγχου, δυνάμει των οποίων επιβλήθηκαν αυτά στην προσφεύγουσα εταιρεία. Η υπ' αριθμό Εντολή Ελέγχου του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έχει εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 25 του Ν.4174/2013 (ήδη άρθρο 27 του Ν. 5104/2024).
- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό

σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.5104/2024, (πρώην άρθρο 66 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι:

«4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, 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: [...]

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του ν.5104/2024, (πρώην άρθρο 34 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» 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, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

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

Ως προς τον εκδότη

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στην διαβιβασθείσα Έκθεση Ελέγχου που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ΟΥ} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρονται οι λόγοι που χαρακτηρίστηκαν εικονικά τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση

Συγκεκριμένα στην από έκθεση μερικού ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (σελ. 18- 21) αναφέρονται τα κάτωθι:

«[..]

Πόρισμα του ελέγχου

Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα είναι εικονικά για τους κάτωθι κυρίως λόγους:

- Όπως προκύπτει από το σύστημα *elenxis* και *taxis* η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις με ποικίλες δραστηριότητες όπως,
- Το αντικείμενο δραστηριότητας της οντότητας σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών - επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.
- Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές χρηματικά ποσά, τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.
- Η οντότητα, αναζητήθηκε στη δηλωθείσα έδρα της, η οποία όπως προέκυψε από την τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου κ. *** με ΑΦΜ *** η μίσθωση πλέον δεν είναι σε ισχύ, ο έλεγχος θυροκόλλησε, λόγω απουσίας, στην κατοικία του διαχειριστή της ελεγχόμενης οντότητας ****, επί της οδού, πρόσκληση, δίχως όμως να ανταποκριθεί στην πρόσκληση του ελέγχου.
- Οι αγορές και οι πωλήσεις της ελεγχόμενης οντότητας όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ - ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΑΓΟΡΕΣ
2017	12.018.157.51€	11.237.532,49€

2018	12.098.883,10€	12.488.712.16€
2019	2.284.942,68€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	26.401.983,29€	23.746.006,71€

- Η ελεγχόμενη από το μηχανογραφικό σύστημα της Υπηρεσίας και ειδικότερα από τα υποσυστήματα ΝΕΟ TAXIS και ΕΛΕΝΧΙΣ προκύπτει ότι βασικά δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, οι ανωτέρω φερόμενες αγορές προέρχονται από ένα κυρίως προμηθευτή, του οποίου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, για τα ελεγχόμενα έτη, έχουν κριθεί εικονικά από άλλο έλεγχο της υπηρεσίας μας, φέρεται δε να διενεργεί πωλήσεις και παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας. Στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, δηλώνει χρηματικά ποσά τα οποία δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων. Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ
2017	1.788.974,63€	1.750.336,93€
2018	4.610.356,90€	4.574.995,19€
2019	2.249.398,58€	19.762,06€
ΣΥΝΟΛΟ	8.648.730,11€	6.345.094,18€

Οι εισροές και εκροές αποκλίνουν σημαντικά και από τις υποβληθείσες ΜΥΦ και από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

- Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της υποβλήθηκαν με άλλα ποσά και συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ
2017	6.634.606,84€	235.801,14€
2018	12.345.023,16€	199.144,70€
2019	94.186,44€	170,28€

- Από την λήπτρια οντότητα *** με ΑΦΜ ***, η οποία είναι και ο βασικός προμηθευτής, ουδέν αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων προσκομίσθηκε στον έλεγχο.
- Από το γεγονός ότι, η οντότητα δεν απασχολεί προσωπικό παρά μόνο μια υπάλληλο γραφείου από 14/11/2016 έως 12/09/2018, και τα στοιχεία που εκτέθηκαν αναλυτικά παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.
- Η ελεγχόμενη οντότητα ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

- Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 από την οντότητα προς τις λήπτριες οντότητες των πινάκων 1, 2, και 3, κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους και συγκεκριμένα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1						
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017						
ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ						
.....						
A/A	A Φ Μ	Επωνυμία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία	Φ.Σ.
		ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ:	12.018.157,51 €	2.861.661,93 €	14.879.819,44 €	1.959

ΠΙΝΑΚΑΣ 2						
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018						
ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ						
.....						
A/A	A Φ Μ	Επωνυμία	Κ. Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία	Φ.Σ.
118			170.090,00 €	40.821,60 €	210.911,60 €	127
		ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ	12.098.883,10 €	2.890.097,28 €	14.988.980,38 €	3336

ΠΙΝΑΚΑΣ 3						
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019						
ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ						
.....						
A/A	A Φ Μ	Κ. Αξία	Κ. Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία	Φ.Σ.
		ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ	2.284.942,68 €	548.386,21 €	2.833.328,89 €	121

- Η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκρών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.
- Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που

πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

- Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.
- Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).
- Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.
- Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότητας - της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότητας χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες οντότητα εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.
- Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της οντότητας που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.».

Επειδή, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ) προέκυψε ότι μεταξύ των πελατών της είναι και η προσφεύγουσα, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, στο φορολογικό έτος 2018, εκατόν είκοσι επτά (127) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 170.090,00€ πλέον Φ.Π.Α. 40.821,60€, ήτοι συνολικής αξίας 210.911,60€.

Η εν λόγω επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και επομένως το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε στη χρήση 2018 είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όπως διατυπώθηκε στο πόρισμα της από Έκθεσης Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των οικείων εκθέσεων ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι τα 127 φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, και αφού διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έλαβε τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία, προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση του με αριθ.

Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024, μαζί με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ υπόμνημά της, εκφράζοντας τις απόψεις της, και προσκομίζοντας στοιχεία προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ήτοι Πινάκια Παράδοσης αξιογράφων για την παράδοση στην επιταγών που εκδόθηκαν από την ίδια σε διαταγή

Επειδή, στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρονται τα εξής:

«[...]

Επικουρικά, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία που να επιβεβαιώνουν ότι οι συναλλαγές της πραγματοποιήθηκαν με την επιχείρηση καθώς:

Α) Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε πληρωμές με εμβάσματα σε τραπεζικό λογαριασμό που να ανήκει στην

Για την πληρωμή και εξόφληση των τιμολογίων, η επιχείρηση προσκόμισε Πινάκια Παράδοσης αξιογράφων, για την παράδοση στην επιταγών που εκδόθηκαν από την ίδια σε διαταγή και σύρονται από λογαριασμούς που τηρεί στις τράπεζες

Οι επιταγές που εκδίδονται συγκεντρώνουν τα κάτωθι κοινά χαρακτηριστικά:

i. Είναι «Επιταγές Ημέρας» ή σε κάποιες περιπτώσεις φέρουν ημερομηνία της επόμενης εργάσιμης ημέρας. Επομένως, η επιχείρηση δεν τις χρησιμοποιούσε ως πιστωτικό μέσο προκειμένου να μεταθέτει την ημερομηνία καταβολής του αντιτίμου στον δικαιούχο, ενώ θα μπορούσε να προβεί σε μεταφορά του ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό της και

ii. Καμία Επιταγή δεν είναι Δίγραμμη, δηλαδή δεν εξασφαλίζεται ότι θα εισπραχθεί από την

Η ελεγχόμενη προσκόμισε φωτοαντίγραφα των δυο όψεων επιταγών από τις οποίες προκύπτει ότι:

i. Σε καμία από αυτές δεν είναι τελικός οπισθογράφος η

ii. Αφού οπισθογραφηθούν, μεταβιβάζονται και τελικά εισπράττονται από πρόσωπα που δεν έχουν σχέση με την

Β) Η ελεγχόμενη προκειμένου να αποδείξει ότι οι εργασίες που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια εκτελέστηκαν από την, επικαλείται στο υπόμνημά της ότι η επιλογή της έγινε κατόπιν σύστασης – απαίτησης των Τραπεζών – Πελατών της, χωρίς να προσκομίζει στον έλεγχο οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο.

Γ) Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε καμία επιμέτρηση εργασιών από τεχνικούς που να συνδέονται με την, αν και προβλέπεται στο Ιδιωτικό Συμφωνητικό που προσκόμισε στον έλεγχο.

Δ) Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε καμία μισθοδοτική κατάσταση της σχετικά με τους απασχολούμενους στο εκάστοτε έργο, παρότι σύμφωνα με Συμβάσεις Εργολαβίας που σύναψε με τράπεζες, είναι υπεύθυνη για την τήρηση των διατυπώσεων που εκ του νόμου απαιτούνται προκειμένου να ασφαλίσει το προσωπικό που θα απασχολήσει για την εκτέλεση του έργου.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), 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, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών κατά το κρίσιμο έτος ήταν φορολογικά μεν υπαρκτός πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτος και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, χωρίς η προσφεύγουσα εταιρεία να αποδείξει την καλοπιστία της.

Ως εκ τούτου, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται περί νομικής και ουσιαστικής πλημμέλειας του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου λόγω μη νομιμότητας της οικείας εκδοθείσας εντολής ελέγχου, δυνάμει των οποίων επιβλήθηκαν αυτά στην προσφεύγουσα εταιρεία. Η υπ' αριθμό Εντολή Ελέγχου του προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έχει εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 25 του Ν.4174/2013 (ήδη άρθρο 27 του Ν. 5104/2024).

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται διατάξεις του νόμου 5104/2024 που δημοσιεύθηκε στο με αριθμό 58 Φ.Ε.Κ. (Τεύχος Πρώτο) στις 19.04.2024.

Επειδή, για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 25 του νόμου 4174/2013, σύμφωνα με τις οποίες ορίζουν ότι:

«5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.»

Επειδή, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση για την περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2020 κατόπιν της με αριθμό εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, ήταν μερικός έλεγχος και όχι πλήρης έλεγχος, με αποτέλεσμα να μην τίθεται θέμα προσδιορισμού της έννοιας του «επανελέγχου» και των «νέων στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013, ορίζεται 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.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2018, παραγράφεται στις 31/12/2024.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στις από 1.....εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με επωνυμία

και την επικύρωση

- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) /Επιβολής Προστίμου, φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και
- της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 5104/2024)) /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α)
Φορολογητέα κέρδη	258.750,77	428.840,77	428.840,77	170.090,00
ή ζημιά				
Κέρδος που φορολογείται (§ 1 άρθρου 47 ν. 4172/2013)				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό Χρεωστικό ποσό	2.885,11		49.326,10
Προκαταβολή φόρου	57.072,44	57.072,44	57.072,44	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος Επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν. 3986/2011)	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης		24.663,05	24.663,05	24.663,05
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων	για καταβολή	55.187,33	129.176,48	129.176,48
τελών & εισφορών	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	6.558.024,48	6.558.024,48	6.558.024,48	
Αξία φορολογητέων εισροών	3.403.761,51	3.233.671,51	3.233.671,51	170.090,00
Φόρος εκροών	1.573.489,07	1.573.489,07	1.573.489,07	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.573.489,07	1.532.667,47	1.532.667,47	40.821,60
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		40.821,60	40.821,60	40.821,60
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		20.410,00	20.410,00	20.410,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		61.232,40	61.232,40	61.232,40
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/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.