



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19.05.2025

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

Αριθμός απόφασης: 888

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@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 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 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 εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, 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 εταιρίας 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 Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες πλήρους διαφήμισης φόρος ποσού 330.753,60 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 165.376,80 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 496.130,40 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. μη προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων εξόδων και συγκεκριμένα α) ογδόντα (80) φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 538.990,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 129.357,60 € και β) εκατό έντεκα (111) φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 839.150,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 201.396,00 €, ήτοι συνολικού Φ.Π.Α. ποσού 330.753,60 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 746.737,40 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 373.368,70 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 1.120.106,10 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. μη προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων εξόδων και συγκεκριμένα α) ογδόντα δύο (82)

φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 867.945,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 208.306,40 € και β) εκατό εβδομήντα δύο (172) φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 2.259.245,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 542.218,80 €, ήτοι συνολικού Φ.Π.Α. ποσού 750.564,80 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 117.890,40 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 58.945,20 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 176.835,60 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. μη προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων εξόδων και συγκεκριμένα α) τριάντα έξι (36) φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 308.200,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 73.968,00 € και β) είκοσι επτά (27) φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 183.010,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 43.922,40 €, ήτοι συνολικού Φ.Π.Α. ποσού 117.890,40 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχομένου Ε'Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης), με το οποίο διαβιβάστηκε η από πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Ν. 4174/2013 σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, από τις εταιρίες «.....» με Α.Φ.Μ., «.....» με Α.Φ.Μ. και «.....» με Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Η μη προσκόμιση των επίδικων παραστατικών στον έλεγχο οφείλεται αποκλειστικά και μόνο σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συγκεκριμένα στη μη κοινοποίηση προς την εταιρία της τροποποιητικής υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, δηλαδή σε σφάλμα της ελεγκτικής αρχής και όχι σε πρόθεση ή αμέλειά της.

2) Πλημμελής ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, μη αιτιολογημένα τα συμπεράσματά του. Ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ ολοκληρώθηκε κατά παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, αφού ουδέποτε κλήθηκε να εκφράσει απόψεις.

3) Τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης έπρεπε να προσδιοριστούν με βάση τον Συντελεστή Καθαρού Κέρδους. Μη νόμιμα αφαίρεσε το σύνολο της αξίας των θεωρούμενων ως εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83. 2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. 3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του πρώτου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου. Η ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων ή εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πραγματοποιείται: είτε α) με ανάρτησή τους στον λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο ή του μεσάζοντα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία συνοδεύει ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, είτε β) με μόνη την αποστολή αυτών στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. 4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1076/2024 ορίζεται ότι: «Άρθρο 3 Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης

1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους: α) Εάν αφορούν φυσικό πρόσωπο στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου

αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και β) εάν αφορούν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου», και αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τα ως άνω πρόσωπα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail). Εφόσον έχει δηλωθεί διεύθυνση email Βοηθού Εκπλήρωσης, η ηλεκτρονική ειδοποίηση δύναται να αποστέλλεται και στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του Βοηθού Εκπλήρωσης κατά τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1025/2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Για την περίπτωση των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου εκπροσώπου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου.

2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. ...

Άρθρο 5 Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που έχει δηλωθεί από τον φορολογούμενο, με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1, αναφέρεται κατά περίπτωση ο Α.Φ.Μ., το username, τα στοιχεία του φορολογούμενου (όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο) εμφανιζόμενα μερικώς με την υπόδειξη να μεταβεί στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις

πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» προκειμένου να ενημερωθεί για πράξη ή απόφαση ή ατομική ειδοποίηση ή εγγράφου του άρθρου 1 της Φορολογικής Διοίκησης που τον αφορά. ...»

Επειδή, με το άρθρο 14 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «... 2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιοδήποτε 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, 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. 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....».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιοδήποτε 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: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 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 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, 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, με το άρθρο 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, στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης η υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου (επιτόπιου) προς αξιοποίηση του το με αριθ. πρωτ. εγγράφου της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από τις εταιρίες «.....» με Α.Φ.Μ., «.....» με Α.Φ.Μ. και «.....» με Α.Φ.Μ. Η ως άνω αρχική εντολή τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ. εντολή του

Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, λόγω μεταφοράς σε αυτό της ελεγκτικής αρμοδιότητας, σύμφωνα με την με αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β'3886/22.07.2022) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Η ελεγκτική αρχή με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο κοινοποίησε την εντολή φορολογικού ελέγχου και γνωστοποίησε τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονταν στην εντολή ελέγχου, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 (Α'170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018 (Α'5) και κυρώθηκαν με το Ν.4987/2022.

Περαιτέρω, εστάλη με ηλεκτρονική κοινοποίηση το με αριθ. πρωτ. έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 του Ν.5104/2024, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση της φορολογικής αρχής ακριβή αντίγραφα των βιβλίων που η προσφεύγουσα τηρούσε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από τις επιχειρήσεις «.....» με Α.Φ.Μ., «.....» με Α.Φ.Μ. και «..... με Α.Φ.Μ., καθώς και τα παραστατικά εξόφλησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο αφορά στις ως άνω συναλλαγές.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα την απέστειλε στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο αίτημα για τη χορήγηση παράτασης ενός μηνός προκειμένου να συγκεντρώσει τα παραπάνω στοιχεία (αρ. πρωτ. εισερχ.).

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα και δεν τέθηκαν στη διάθεση του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία.

Ύστερα από τις ανωτέρω διαπιστώσεις, το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ συνέταξε το υπ' αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου. Το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κοινοποιήθηκε μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής e-κοινοποίηση στην προσφεύγουσα, (ημερομηνία ανάρτησης) καθώς και στον εκκαθαριστή της, ΑΦΜ δίνοντάς της προθεσμία είκοσι (20) ημερών προκειμένου να εκθέσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Η προσφεύγουσα την προσκόμισε στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ το υπ' αριθ. πρωτ. εισερχ. υπόμνημά της, δίχως να προσκομίσει τα αιτούμενα βιβλία και στοιχεία, τα οποία δεν συνυποβλήθηκαν ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Με βάση τα προαναφερθέντα ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. ...».

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 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, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και ειδικότερα την ενότητα 9. Πόρισμα ελέγχου (σελ. 15) δεν προσκομίστηκαν στην φορολογική αρχή τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία εξόδων και ως εκ τούτου δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.):

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018				
ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ - ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΑΡ.ΠΑΡ.
.....- Α.Φ.Μ.	538.990,00	129.357,60	668.347,60	80
..... – Α.Φ.Μ.	839.150,00	201.396,00	1.040.546,00	111
ΣΥΝΟΛΟ	1.378.140,00	330.753,60	1.708.893,60	191

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019				
ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ - ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΑΡ.ΠΑΡ.
..... Α.Φ.Μ.	867.945,00	208.306,40	1.076.291,00	82
..... – Α.Φ.Μ.	2.259.245,00	542.218,80	2.801.463,80	172
ΣΥΝΟΛΟ	3.127.190,00	750.564,80	3.877.754,80	254

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020				
ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ - ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΑΡ.ΠΑΡ.
..... Α.Φ.Μ.	308.200,00	73.968,00	382.168,00	36
..... – Α.Φ.Μ.	183.010,00	43.922,40	226.932,40	27
ΣΥΝΟΛΟ	491.210,00	117.890,40	609.100,40	63

Όπως προαναφέρθηκε η προσφεύγουσα, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε τα φορολογικά στοιχεία ή έτερα δικαιολογητικά των ανωτέρω απορριφθεισών δαπανών. Συνεπώς, ορθώς, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα την καθαρή αξία, των εν λόγω δαπανών, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όλως επικουρικός σημειώνεται ότι σύμφωνα με την από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4987/2022 της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά την προσφεύγουσα υπήρξε ένα κύκλωμα ουσιαστικά ανύπαρκτων επιχειρήσεων με αφετηρία την «.....», ΑΦΜ, δεύτερο κρίκο τις «.....», ΑΦΜ και «.....», ΑΦΜ με τελικό αποδέκτη υπαρκτές επιχειρήσεις (μία εκ των οποίων ήταν η προσφεύγουσα), ενώ παρελκυστικά προβάλλεται ο ισχυρισμός της ότι ουδέποτε κλήθηκε να εκφράσει τις απόψεις της στον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ καθόσον υπέβαλε τις απόψεις της στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το υπ' αριθ. πρωτ. εισερχ. υπόμνημά της.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή όφειλε να προσδιορίσει τα φορολογητέα κέρδη με εξωλογιστικό τρόπο και συγκεκριμένα με την εφαρμογή ενός συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων. Εντούτοις, με τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου προσδιορίστηκε ο οφειλόμενος Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και όχι το φορολογητέο εισόδημά της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένου προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

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

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

Διαφορά φόρου	330.753,60€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	165.376,80€
Σύνολο φόρου για καταβολή	496.130,40€

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

Διαφορά φόρου	746.737,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	373.368,70€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.120.106,10€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020

Διαφορά φόρου	117.890,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	58.945,20€
Σύνολο φόρου για καταβολή	176.835,60€

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 ιοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.