



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 27/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1000

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 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).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **27/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» , με **ΑΦΜ**, κατά της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, και της αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2024, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.
- 5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **27/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν.30/12/2024) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 17.573,65€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/22 ποσού 8.786,83€, **ήτοι** συνολικού ποσού **26.360,48€**, διότι έλαβε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 55.588,58 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13.097,88 ευρώ και εξέδωσε εξήντα ένα (61) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, καθαρής αξίας 60.598,81 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9.321,11 ευρώ.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 64.832,52€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/22 ποσού 32.416,26€, **ήτοι** συνολικού ποσού **97.248,78€**, διότι έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 199.494,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 26.801,98 ευρώ, και εξέδωσε σαράντα δύο (42) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 305.466,15 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 53.573,77 ευρώ.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 14.393,62€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Α ν.4987/22 ποσού 7.196,81€, **ήτοι** συνολικού ποσού **21.590,43€** και προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 5.117,99€, διότι έλαβε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 55.588,58 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13.097,88 ευρώ και εξέδωσε εξήντα ένα (61) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, καθαρής αξίας 60.598,81 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 9.321,11 ευρώ.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 73.311,87€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Α ν.4987/22 ποσού 36.655,95,00€, **ήτοι** συνολικού ποσού **109.967,82€** και προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 2.346,18€ διότι έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 199.494,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 26.801,98 ευρώ, και εξέδωσε σαράντα δύο (42) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 305.466,15 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 53.573,77 ευρώ.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου αρθ.53 ν.5104/24 φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού **2.500,00€**, διότι δε προσκόμισε στον έλεγχο (που διενεργήθηκε στο φορολογικό έτος 2024), τα τηρούμενα διπλογραφικά λογιστικά αρχεία της για τις χρήσεις 2018 και 2019, δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 ν.5104/24 υποχρεώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 27 ν.5104/24, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν.5104/24.

Η προσφεύγουσα εταιρεία έκανε έναρξη εργασιών την 16-01-2018 με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο λιπασμάτων και αγροχημικών προϊόντων και δήλωσε αδράνεια την 10-06-2024. Σύμφωνα με τα στοιχεία δημοσιότητας στο ΓΕΜΗ, διαχειριστής της εταιρείας τέθηκε για το χρονικό διάστημα από 16-01-2018 έως 06-12-2019 ομε ΑΦΜκαι από 06-12-2019 ομε ΑΦΜ Δυνάμει των υπ' αριθμ. εντολών μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων., για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2019.

Ο παρών έλεγχος προσδιόρισε σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 14, 27, 33 και 36 του Ν.5104/2024 του Κ.Φ.Δ. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ως ισχύει) και των άρθρων 23, 28 § 1 γ', 21 §§ 1, 2, και 22 § 1 α', β', γ' του Ν.4172/2013 του Κ.Φ.Ε. (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ως ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1/1/2014), το συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα της προσφεύγουσας, από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας,

ήτοι τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και τα συνολικά καθαρά κέρδη, του υπό κρίση φορολογικού και ημερολογιακού έτους 2018-2019, με «βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του» λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των υποχρεωτικά τηρούμενων διπλογραφικών λογιστικών αρχείων – των βιβλίων και των φορολογικών στοιχείων εντός της προθεσμίας της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024) μετά από δύο (2) σχετικές προσκλήσεις. Η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον υπόψη φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Ο έλεγχος κατέληξε ανεπιφύλακτα στο συμπέρασμα ότι, η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, εξέδιδε και ελάμβανε φορολογικά στοιχεία εσόδων που δεν αντιστοιχούσαν σε πραγματικές πωλήσεις ή αγορές, καθώς ποτέ δεν δραστηριοποιήθηκε σε πραγματική επιχειρηματική βάση, αφού δεν υπήρχε τέτοια δυνατότητα.

Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 - 2019 κρίνονται ως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές, διότι η εκδότρια επιχείρηση των φορολογικών στοιχείων δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενους της, αλλά και στην περίπτωση της λήψης φορολογικών στοιχείων, οι προμηθεύτριες εταιρίες δεν προσκόμισαν λογιστικά αρχεία κατόπιν έκδοσης εντολών ελέγχου και κρίνονται από τον ταυτόχρονο φορολογικό έλεγχο ως συναλλακτικά ανύπαρκτες, ήτοι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 - 2019 κρίνονται ως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Η προσφεύγουσα, στο φορολογικό έτος 2018, φέρεται να πραγματοποίησε με την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, πωλήσεις – εικονικές συναλλαγές - συνολικής καθαρής αξίας 60.598,81 € πλέον Φ.Π.Α. εκ 9.321,11 € και στο φορολογικό έτος 2019, φέρεται να πραγματοποίησε με την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, πωλήσεις - εικονικές συναλλαγές - συνολικής καθαρής αξίας εκ 305.466,15 € πλέον Φ.Π.Α. 53.573,77 €.

Εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

ΕΤΟΣ	ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
2018	60.598.81	9.321.11	61
2019	305.466.15	53.573.77	42

Η προσφεύγουσα, στο φορολογικό έτος 2018, φέρεται να πραγματοποίησε με την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αγορές – εικονικές συναλλαγές - συνολικής καθαρής αξίας 55.588,58 € ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 13.097,88 € και στο φορολογικό έτος 2019, πραγματοποίησε με την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αγορές - εικονικές συναλλαγές - συνολικής καθαρής αξίας 199.494,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 26.801,98 €.

Εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

ΕΤΟΣ	ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		
	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
2018	55.588,58	13.097,88	10
2019	199.494,00	26.801,98	5

Συγκεκριμένα:

Η προσφεύγουσα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στις κάτωθι επιχειρήσεις :

<u>A.Φ.Μ.</u>	<u>ΕΠΩΝΥΜΙΑ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</u>	<u>ΦΠΑ</u>	<u>Φ.Σ.</u>
.....		1.486,40	193,23	1
.....		445,92	57,97	1
.....		29.710,99	2.391,71	2
.....		24.000,00	5.760,00	1
.....		456,00	59,28	1
.....		2.500,00	600,00	1
.....		2.000,89	258,92	54
.....		60.598,81	9.321,11	61

<u>A.Φ.Μ.</u>	<u>ΕΠΩΝΥΜΙΑ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</u>	<u>ΦΠΑ</u>	<u>Φ.Σ.</u>
.....		156,00	20,28	1
.....		75.486,24	9.813,20	13
.....		2.232,61	290,23	3
.....		92.801,30	12.064,16	20
.....		126.029,10	30.246,98	3
.....		8.760,90	1.138,92	2
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ 2019		305.466,15	53.573,77	42

Η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από τις κάτωθι επιχειρήσεις :

<u>A.Φ.Μ.</u>	<u>ΕΠΩΝΥΜΙΑ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</u>	<u>ΦΠΑ</u>	<u>Φ.Σ.</u>
.....		591,45	76,88	2
.....		1.621,00	210,73	5
.....		266,13	63,87	1
.....		53.000,00	12.720,00	1
.....		110,00	26,40	1
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ 2018		55.588,58	13.097,88	10

<u>A.Φ.Μ.</u>	<u>ΕΠΩΝΥΜΙΑ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ</u>	<u>ΦΠΑ</u>	<u>Φ.Σ.</u>
.....		50,00	12,00	1
.....		7.838,70	1.881,29	2
.....		191.605,30	24.908,69	2
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ 2019		199.494,00	26.801,98	5

Μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον φορολογικό έλεγχο, συνετάγησαν

το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2018 και 2019 και κοινοποιήθηκαν τόσο στην προσφεύγουσα, όσο και στους εκάστοτε διαχειριστές. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε γραπτά ή προφορικά τυχόν αντιρρήσεις και ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

-Μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας στη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου – Μη νόμιμη κοινοποίηση και υπέρβασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου -Μετατροπή αυτού από επιτόπιο σε έλεγχο από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης-Μη τήρηση των νόμιμων προθεσμιών για κοινοποίηση της πρόσκλησης προσκόμισης του φορολογικού αρχείου, της έκδοσης προσωρινών αποτελεσμάτων, της προθεσμίας για την παροχή εξηγήσεων και την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων.

-Άρνηση της έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Δικαιολογημένη μη προσκόμιση φορολογικού αρχείου για έλεγχο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρ.23 του ν.4987/22 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 έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 25 ν.4987/22 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» ορίζεται ότι: 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού

ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ "Φορολογικός έλεγχος" 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.....

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

Επειδή, στο άρθρ. 28 του ν.5104/24 ορίζεται ότι: «1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρ.84 ν.5104/24(ΦΕΚ Α'58/19-04-2024) : «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος».

Περαιτέρω, με το άρθρο 117 του ιδίου νόμου ορίζονται τα εξής : «1. Η ισχύς του παρόντος αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με την επιφύλαξη των παρ. 2 και 3, καθώς και των ειδικότερων διατάξεών του. 2. Τα άρθρα 10 και 11 και η παρ. 3 του άρθρου 12 ισχύουν από την 1η Σεπτεμβρίου 2024. 3. Το άρθρο 75 ισχύει από την 1η Οκτωβρίου 2024».

Συνεπώς, οι διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του ν. 5104/2024 εφαρμόζονται για ελέγχους με βάση εντολή που εκδόθηκε από την 19-04-2024, ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 5104/24 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Στην υπό εξέταση υπόθεση η με αριθμό αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε προγενέστερο χρονικό σημείο από τη δημοσίευση του ν. 5104/24 και ως εκ τούτου οι διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του ν. 5104/24 δεν τυγχάνουν εφαρμογής.

Επειδή, εν προκειμένω, εξεδόθη από τη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ. εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου της προσφεύγουσας εταιρείας στη φορολογία ΦΠΑ με διάρκεια ελέγχου έως την 31-12-2022. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου και ενώ ταυτόχρονα ελεγχόταν και άλλες επιχειρήσεις τόσο από τη ΔΟΥ όσο και από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ήρθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής στοιχεία περί συμμετοχής της προσφεύγουσας σε ένα ευρύτερο κύκλωμα που είχε σκοπό την έκδοση και εμπορία εικονικών φορολογικών στοιχείων. Προκειμένου λοιπόν να γίνει περαιτέρω διερεύνηση της υπόθεσης κρίθηκε απαραίτητη η παράταση της προθεσμίας ελέγχου αλλά και η διεύρυνση των ελεγχόμενων αντικειμένων. Έτσι, εκδόθηκαν συμπληρωματικά οι αρ. εντολές ελέγχου που παρέτειναν τη διάρκεια ελέγχου έως την 31-12-2024 και προσέθεσαν στα ελεγχόμενα φορολογικά αντικείμενα αυτό της φορολογίας εισοδήματος και της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι η υπ' αρ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αφορά τον έλεγχο της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2020, συνεπώς δεν αφορά τη χρονική περίοδο που εξετάζεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο - Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, στο ανωτέρω αναφερόμενο άρθρο 25 του προγενέστερου ΚΦΔ (ν.4987/22) δεν

προβλέπεται συγκεκριμένη διάρκεια για την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, αλλά ακόμα και αν αναφέρονταν, η εν λόγω προθεσμία βάσει του ν. 4987/22 δεν θα ήταν ανατρεπτική και κατά συνέπεια ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω με το άρθρο 30 του ΚΦΔ, «Διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου» ορίζεται ότι: «1. Ο υπάλληλος ή οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδίδεται από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία επιδεικνύουν μαζί με το δελτίο αστυνομικής ή υπηρεσιακής ταυτότητάς τους πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Η εντολή της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το παρόν κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. 2. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού...»

Από τα ανωτέρω προκύπτει πως για τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου πρέπει να γίνεται ρητή αναφορά στην εντολή ελέγχου. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δύναται να πραγματοποιήσει τον έλεγχο κατά την κρίση της, είτε από τα γραφεία της, είτε επιτόπια στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, ακόμα και εάν η εντολή ελέγχου αναφέρει τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα προέβη σε έναρξη εργασιών την 18η-1-2018 με έδρα στην οδό, ωστόσο, από την έρευνα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η συγκεκριμένη διεύθυνση ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε ως πραγματική και λειτουργική έδρα της προσφεύγουσας. Μάλιστα ο έλεγχος συνάντησε περίοικους της περιοχής και μετά από σχετικές ερωτήσεις που υπέβαλε για την προσφεύγουσα πληροφορήθηκε ότι η εταιρία δεν λειτούργησε ποτέ στη συγκεκριμένη διεύθυνση.

Επιπλέον, από την έρευνα στο πληροφοριακό σύστημα TAXIS δε βρέθηκε καμία δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας (μισθωτήριο) στη συγκεκριμένη διεύθυνση, αλλά ούτε προσκομίστηκε κάποιο στοιχείο από την προσφεύγουσα που να αποδεικνύει τη λειτουργία της επιχείρησης στη συγκεκριμένη διεύθυνση έδρας ή σε κάποια άλλη διεύθυνση.

Συνεπώς, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε διέθετε επαγγελματική έδρα ούτε καν τη στοιχειώδη κτιριακή υποδομή που απαιτείται για τη λειτουργία

έστω και περιορισμένης δυνατότητας επιχείρησης αυτού του είδους. Ελλείψει επαγγελματικής έδρας και επαγγελματικών εγκαταστάσεων και λειτουργικών υποδομών, δεν υπήρχε δυνατότητα αποθήκευσης και φύλαξης των διάφορων εμπορευμάτων - αγροτικών λιπασμάτων και λοιπών αγροχημικών προϊόντων και εν γένει του υλικοτεχνικού εξοπλισμού που απαιτείται προκειμένου να ανταποκριθεί στις φερόμενες επαγγελματικές της υποχρεώσεις

Από όλα τα ανωτέρω, γίνεται κατανοητό ότι ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθεί επιτόπιος φορολογικός έλεγχος της προσφεύγουσας εταιρείας, η οποία όχι μόνο δεν υφίστατο στη δηλωθείσα έδρα αλλά και ουδόλως ανταποκρίθηκε στα αιτήματα του ελέγχου δυσχεραίνοντας και καθυστερώντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, με το άρθρο 5 του ΚΦΔ "Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων"

«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 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του αρθρ. 14 του ΚΦΔ : «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 εγγράφου 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, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 εμπειριστατωμένα 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 σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) :

«Άρθρο 62

1. Το δικαστήριο απαγγέλλει την ακυρότητα των διαδικαστικών πράξεων οι οποίες διενεργήθηκαν, από το ίδιο ή από διάδικο, κατά παράβαση των διατάξεων που τις ρυθμίζουν. 2. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο ακυρότητα απαγγέλλεται από το δικαστήριο:

α) αυτεπαγγέλτως, αν τούτο προβλέπεται ρητώς από το νόμο, ή αν η διαδικαστική πράξη προέρχεται από αναρμόδιο όργανο, ή αν αυτή έγινε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας,

β) ύστερα από αίτηση του διαδίκου σε κάθε άλλη περίπτωση και εφόσον κριθεί ότι η παράβαση προκάλεσε σε αυτόν βλάβη, η οποία δεν είναι δυνατόν να αποκατασταθεί με άλλον τρόπο. 3. Η αίτηση του διαδίκου στην περ. β' της προηγούμενης παραγράφου, είναι απαράδεκτη:

α) αν δεν υποβληθεί κατά την πρώτη, μετά την παράβαση, συζήτηση,

β) αν υποβληθεί από διάδικο που έχει προκαλέσει την παράβαση ή που έχει συντελέσει σε αυτήν ή που έχει παραιτηθεί ρητώς ή σιωπηρώς, μετά τη διενέργεια της διαδικαστικής πράξης, από την υποβολή αίτησης. 4. Μετά την απαγγελία της ακυρότητας, το δικαστήριο διατάζει να επαναληφθεί η πράξη, εκτός αν έχει ήδη επέλθει απώλεια του σχετικού δικαιώματος ή η επανάληψη αποκλείεται για άλλον λόγο.» και σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ.5 του ίδιου νόμου : «...β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...»

Επειδή, εν προκειμένω, την 15-11-2024 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην εταιρεία το με αρ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών - πρόσκληση φορολογικού ελέγχου, το οποίο καλούσε την προσφεύγουσα να προσκομίσει εντός δέκα ημερών τα λογιστικά αρχεία, προκειμένου να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος στο Εισόδημα, ΦΠΑ και ΕΛΠ. Η εταιρεία δεν ανέγνωσε την πρόσκληση και πριν την λήξη της προθεσμίας των δέκα ημερών, ήτοι την 21-11-2024, κοινοποιήθηκε τόσο στην εταιρεία όσο και στον τότε διαχειριστή της, το αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2018 και 2019. Ο ανέγνωσε τα κοινοποιηθέντα έγγραφα την ίδια ημέρα (21-11-2024), ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε, ούτε κατέθεσε υπόμνημα με τις απόψεις του.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι δεν τηρήθηκε η προθεσμία προσκόμισης των λογιστικών στοιχείων όπως ορίζεται στο άρθρ.14 ΚΦΔ, χωρίς, ωστόσο, να επικαλείται ή να αποδεικνύει βλάβη από την εν λόγω παραβίαση.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, παρόλο που δεν τηρήθηκε η προθεσμία προσκόμισης των λογιστικών στοιχείων, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας είχε τη δυνατότητα με τη λήψη του ΣΔΕ και των προσωρινών πράξεων να προσκομίσει στην ελεγκτική αρχή τα απαραίτητα στοιχεία, να εκθέσει τις απόψεις του και να βοηθήσει στη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, όμως δεν ανταποκρίθηκε. Η προθεσμία των 20 ημερών για την άσκηση του δικαιώματος ακρόασης εξέπνευσε την 11-12-2024 άπρακτη. Έτσι, την 19-12-2024 εξεδόθησαν και κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά τόσο στην εταιρεία όσο και στους διαχειριστές της οι εκθέσεις ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για μη τήρηση των νόμιμων προθεσμιών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/22 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 παρόντος νόμου 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 Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των*

χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή 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, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε 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 υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε 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 της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) 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, 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς 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 σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ «Είδη προσδιορισμού φόρου», στην παρ.6 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...»

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 εμπειρισττωμένα 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013,

886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « **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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι

οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, **β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση**, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω από 19-12-2024 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες περιόδους δεν είχε πραγματική επιχειρηματική υπόσταση και δεν είχε τη δυνατότητα, να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε

πωλήσεις (υπηρεσιών ή αγαθών).

Συγκεκριμένα από σχετική έρευνα - έλεγχο που διενεργήθηκε από την ως άνω Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

«.....Ειδικότερα από τον έλεγχο της δυνατότητας εμπορίας, δυνάμει προηγούμενων αγορών, καθώς και από τον έλεγχο της ύπαρξης ανάλογων επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων έργου και οχημάτων, λοιπού επαγγελματικού εξοπλισμού και τεχνογνωσίας για την παροχή υπηρεσιών, με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε τη δυνατότητα τόσο της εμπορίας και διακίνησης διαφόρων ειδών, αλλά ούτε και της παροχής διαφόρων υπηρεσιών, λαμβάνοντας υπόψη τα εξής δεδομένα και συγκεκριμένα:

-Η ελεγχόμενη εταιρία δε διέθετε έδρα.

-Η εικόνα των φορολογικών δηλώσεων και των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης οντότητας παρουσιάζει μια σειρά «κατασκευασμένων» φορολογικών αποτελεσμάτων με γνώμονα την εξαγωγή χαμηλότερης φορολογητέας ύλης, στα πλαίσια του γενικότερου λειτουργικού της ρόλου, με μόνο σκοπό την αποκόμιση οφέλους, προσδίδοντας μεν αληθοφάνεια στη συναλλακτική της υπόσταση αλλά ενεργώντας υπό καθεστώς «πρόχειρης διεκπεραίωσης» και αψηφώντας την υποχρέωση απεικόνισης οικονομικών μεγεθών των συναλλαγών.

-Οι διαχειριστές της ελεγχόμενης εταιρίας δεν ανταποκρίθηκαν ποτέ στις προσκλήσεις του ελέγχου και δεν προσκόμισαν τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, δυσχεραίνοντας και παρεμποδίζοντας το έργο του, που εν τέλει διενεργήθηκε αποκλειστικά με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του.

-Η ελεγχόμενη εταιρία δεν απασχόλησε ποτέ εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

-Η ελεγχόμενη εταιρία είχε στην πλειονότητα των αγορών της ως προμηθεύτριες εταιρίες, κάποιες οντότητες, για τις οποίες εκδόθηκαν εντολές ελέγχου και δεν έχουν προσκομίσει φορολογικά στοιχεία, ενώ από τον ταυτόχρονο φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε μέχρι σήμερα κρίνονται ως συναλλακτικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν είναι εικονικά.....

-Η ελεγχόμενη οντότητα δεν παρουσίασε πραγματικές συναλλαγές στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Προμηθευτών (ΜΥΦ) που να δικαιολογούν τις πωλήσεις των εμπορευμάτων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

-Επομένως, η ελεγχόμενη δεν είχε καθόλου αγορές των εμπορευμάτων που φέρεται να μεταβίβασε.

-Η ελεγχόμενη εταιρία δεν είχε στην κυριότητά της μηχανήματα έργου.

-Η ελεγχόμενη δεν είχε στην κυριότητά της οχήματα.

-Η ελεγχόμενη εταιρία δεν προσκόμισε ιδιωτικά συμφωνητικά που να αφορούν παροχές υπηρεσιών και λοιπές εργασίες.

-Η ελεγχόμενη οντότητα δε μπορούσε να παρέχει υπηρεσίες χωρίς την απασχόληση εργατοϋπαλληλικού προσωπικού και μάλιστα εξειδικευμένου τεχνικού προσωπικού για την εκτέλεση εργασιών που απαιτούσαν ειδικές γνώσεις και τεχνογνωσία ή την ανάθεσή τους δυνάμει φορολογικών στοιχείων σε τρίτους.

-Η ελεγχόμενη εταιρία φέρεται να ακολούθησε πρακτικές εταιριών που εκδίδουν εικονικά τιμολόγια.
-Η ελεγχόμενη φέρεται να ενήργησε συναλλαγές αποκλειστικά με εταιρίες, οι οποίες βρίσκονται υπό την εποπτεία, διαχείριση και επίβλεψη των ίδιων ανθρώπων καθώς είχαν κοινό διαχειριστή με την ίδια ή κοινούς διαχειριστές μεταξύ τους ή κοινό λογιστή και φέρονται να εκδίδουν και να λαμβάνουν εικονικά φορολογικά παραστατικά ανάλογα με τις ανάγκες τους.

-Από τη συνολική εικόνα που σχημάτισε ο έλεγχος μετά από εκτεταμένη έρευνα τόσο στην ελεγχόμενη οντότητα όσο και σε άλλες επιχειρήσεις συνάγεται ότι η ελεγχόμενη εταιρία δεν μπορούσε να ασκεί δραστηριότητα.

Από όλα τα παραπάνω ο έλεγχος συνάγει ότι η ελεγχόμενη εταιρία δεν μπορούσε να ασκεί δραστηριότητα και ως εκ τούτου να εκδίδει φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές με άλλες οντότητες. Είναι προφανές ότι η ελεγχόμενη εταιρία ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και συστήθηκε με αποκλειστικό σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών ενός κυκλώματος εταιριών που είχαν ως στόχο τη διακίνηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Το γεγονός αυτό ενισχύεται και από τη διαπίστωση ότι παράλληλα ήταν και **λήπτρια** εικονικών φορολογικών στοιχείων από άλλες εταιρίες, οι οποίες βρίσκονται σε διαδικασία φορολογικού ελέγχου, δεν έχουν προσκομίσει λογιστικά αρχεία και επίσης κρίνονται από τον μέχρι σήμερα ταυτόχρονο φορολογικό έλεγχο ως συναλλακτικά ανύπαρκτες.

Ως εκ τούτου, ο ΠΑΡΩΝ έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία καταλήγει στον χαρακτηρισμό των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη εταιρία κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018 - 2019, ως εικονικών για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 του Ν. 4308/2014 και 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 (ως ίσχυσε).

Παράλληλα, η ελεγχόμενη εταιρία είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις εταιρίες που δεν προσκόμισαν λογιστικά αρχεία κατόπιν έκδοσης εντολών ελέγχου και κρίνονται από τον ταυτόχρονο φορολογικό έλεγχο της Υπηρεσίας μας, μέχρι σήμερα, ως συναλλακτικά ανύπαρκτες, και μεταξύ των και τις συγκεκριμένες εταιρίες:

.....

για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 του Ν. 4308/2014 και 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013...

1. Η οντότητα (που έχει συναλλαγές με την ελεγχόμενη ..., έχει (προσφάτως) ελεγχθεί από την Υπηρεσία μας, και με βάση τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου πρόκειται για συναλλακτική ανύπαρκτη επιχείρηση.....

2. Η οντότητα (που έχει συναλλαγές με την ελεγχόμενη ..., έχει προκύψει (με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν στη διάθεση του ελέγχου – ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της ΥΕΔΔΕ ότι συναλλασσόταν με την συναλλακτική ανύπαρκτη ως άνω επιχείρηση

3. Η οντότητα έχει προκύψει (με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν στη διάθεση του ελέγχου – ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της ΥΕΔΔΕ ότι συναλλασσόταν με την συναλλακτική ανύπαρκτη οντότητα

4. Η οντότητα έχει προκύψει (με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν στη διάθεση του ελέγχου – ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της ΥΕΔΔΕ ΛΑΡΙΣΑΣ) ότι συναλλασσόταν με την συναλλακτική ανύπαρκτη οντότητα

5. Η οντότητα (που έχει συναλλαγές με την ελεγχόμενη οντότητα έχει προκύψει (με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν στη διάθεση του ελέγχου – ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της) ότι συναλλασσόταν με την συναλλακτική ανύπαρκτη ως άνω επιχείρηση

6. Η οντότητα που έχει συναλλαγές με την ελεγχόμενη οντότητα έχει προκύψει (με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν στη διάθεση του ελέγχου – ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της ΥΕΔΔΕ) ότι συναλλασσόταν με την συναλλακτική ανύπαρκτη ως άνω επιχείρηση

7. Η οντότητα (που έχει συναλλαγές με την ελεγχόμενη), έχει προκύψει (με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν στη διάθεση του ελέγχου – ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της) ότι συναλλασσόταν με την συναλλακτική ανύπαρκτη επιχείρηση

8. Η οντότητα έχει προκύψει (με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν στη διάθεση του ελέγχου – ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της) ότι συναλλασσόταν με την συναλλακτική ανύπαρκτη ως άνω επιχείρηση

9. Η οντότητα (που έχει συναλλαγές με την ελεγχόμενη οντότητα έχει προκύψει (με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν στη διάθεση του ελέγχου – ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της) ότι συναλλασσόταν με την συναλλακτική ανύπαρκτη επιχείρηση

10. Η οντότητα (που έχει συναλλαγές με την ελεγχόμενη οντότητα, έχει προκύψει (με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν στη διάθεση του ελέγχου – ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της Δ.Ο.Υ.) ότι συναλλασσόταν με την συναλλακτική ανύπαρκτη επιχείρηση

11. Η οντότητα έχει προκύψει (με βάση τα στοιχεία που υπάρχουν στη διάθεση του ελέγχου – ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ της της Δ.Ο.Υ.) ότι συναλλασσόταν με την συναλλακτική ανύπαρκτη ως άνω επιχείρηση

Από τη συνολική εικόνα που σχημάτισε ο έλεγχος, μετά από εκτεταμένη έρευνα τόσο στην ελεγχόμενη οντότητα όσο και σε τρίτες συναλλασσόμενες επιχειρήσεις, συνάγεται ότι η ελεγχόμενη εταιρεία ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ 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, συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

Περαιτέρω δε δύναται να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (καθώς εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι ως άνω από 19-12-2024 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα τη με αρ. πρωτ. πρόσκληση, προκειμένου να θέσει στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και στοιχεία της. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου, ούτε προσκόμισε το σύνολο των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων καθώς και τα υποχρεωτικώς τηρούμενα διπλογραφικά λογιστικά στοιχεία, με αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατη η διενέργεια πλήθους ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αναγκάστηκε να αναζητήσει τα φορολογικά στοιχεία που είχε εκδώσει και είχε λάβει η επιχείρηση, για το υπό έλεγχο διάστημα, μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών που είχε υποβάλει η ίδια και οι αντισυμβαλλόμενοί της και εν συνεχεία ζητήθηκαν στοιχεία τόσο από τους πελάτες - λήπτες των τιμολογίων της όσο και από τους προμηθευτές - εκδότες των τιμολογίων της.

Συνεπώς, ορθά της επιβλήθηκε πρόστιμο με βάση τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	26.360,48€	26.360,48€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	97.248,78€	97.248,78€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ποσό καταλογισμού	-	21.590,43€	21.590,43€	21.590,43€
Υπόλοιπο ποσού για έκπτωση	5.117,99€	-	-	5.117,99€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ποσό καταλογισμού	-	109.967,82€	109.967,82€	109.967,82€
Υπόλοιπο ποσού για έκπτωση	2.346,18€	-	-	2.346,18€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

Η με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου αρθρ.53 του ν.5104/24, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.500,00€	2.500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του
Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής
Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.