



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αθήνα, 21/05/2025

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1711

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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στην, κατά:

- της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
 - της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες απόεκθέσεις μερικού ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** 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 υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. – Ν. 5104/2024)/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με την οποία περιορίζεται η φορολογική ζημιά κατά το ποσό των 123.523,50€.

- Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. – Ν. 5104/2024) / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 27.905,82€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 13.952,91€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 41.858,73€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018, εδράζονται επί των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στην επιχείρηση με την επωνυμία, με κύρια δραστηριότητα, έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2018.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθ. πρωτ., Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και οι διαπιστώσεις από τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου των εκδοτών, από τις οποίες συνοπτικά προέκυψαν τα εξής:

- 1) Η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε και έλαβε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 84.422,30 € πλέον Φ.Π.Α 20.261,35€, ήτοι συνολικού ποσού 104.683,65 € από την ατομική επιχείρηση του με δηλωθείσα κύρια

δραστηριότητα την, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του ν 4308/2014 και των άρθρων 55Α και 66 παρ. 5 του ν 4987/2022 (νυν άρθρο 79 παρ. 4 του ν 5104/2024).

- 2) Η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε και έλαβε τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 39.101,20€ πλέον Φ.Π.Α 9.384,29€, ήτοι συνολικού ποσού 48.485,49€ από την ατομική επιχείρηση του, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του ν 4308/2014 και των άρθρων 55Α και 66 παρ. 5 του ν 4987/2022 (νυν άρθρο 79 παρ. 4 του ν 5104/2024).

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXIS/ e-κοινοποίηση, η προαναφερθείσα εντολή, η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 5104/2024, και η με αριθ. πρωτ.Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.5104/2024, προκειμένου, η προσφεύγουσα, να προσκομίσει τα λογιστικά βιβλία και λογιστικά 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 των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε λογιστικές διαφορές που δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης 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.υπόμνημά της, εκφράζοντας τις απόψεις της, τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές, καταλήγοντας στις κάτωθι οριστικές διαπιστώσεις όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στις απόοικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

- Μη αναγνώριση των ληφθέντων πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση του, συνολικής καθαρής αξίας 84.422,30 € πλέον Φ.Π.Α 20.261,35€ , τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, και
- Μη αναγνώριση των ληφθέντων τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση του, συνολικής καθαρής αξίας 39.101,20€ πλέον Φ.Π.Α 9.384,29€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκαν οι απόεκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις Φόρου Εισοδήματος, και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018.

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

1. Ως προς την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου τη χρήση 2018 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
2. Δεν τέλεσε την παράβαση της λήψης εικονικών τιμολόγιων και αυθαίρετα η φορολογική αρχή καταλόγισε τέτοια παράβαση και αποδέχθηκε χωρίς έλεγχο το πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Οι συναλλαγές, με την εταιρεία, και με την εταιρεία, ήταν πραγματικές. Ειδικότερα, στην υπό κρίση περίπτωση η

- ελεγκτική αρχή έκρινε ότι οι συναλλαγές της με την εταιρεία και με την εταιρείαήταν εικονικές αλλά όπως αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα στοιχεία και από όσα αναφέρονται αναλυτικά οι συναλλαγές της ήταν πραγματικές. Και οι δύο (2) εταιρίες ήταν υπαρκτές, είχαν βεβαίωση έναρξης εργασιών και σχετικά μισθωτήρια, έκανε τις παραγγελίες της και της παρέδωσαν τα εμπορεύματα που παράγγειλε και εξόφλησε τραπεζικά τα επίμαχα τιμολόγια.
3. Σε κάθε περίπτωση κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια, τελούσε σε καλή πίστη.
 4. Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε έλεγχο όπως όφειλε να κάνει προκειμένου να διαπιστώσει αν τελέστηκε η αποδιδόμενη σε αυτή παράβαση. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς, καθώς στερούνται νόμιμου ερείσματος και πρέπει να ακυρωθούν καθώς, δεν εκδόθηκαν μετά από έλεγχο ούτε μετά από διαπιστώσεις αλλά από απλές παραδοχές.
 5. Παράβαση ουσιώδους τύπου – Ανύπαρκτη αιτιολογία
 6. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης ενώ στην υπό κρίση περίπτωση μη σύννομα αντιστρέφει σε βάρος της εταιρείας το βάρος απόδειξης. Μη σύννομη η επιβολή φόρων και ο καταλογισμός της παράβασης της εικονικότητας χωρίς αποδείξεις από τη φορολογική αρχή.
 7. Παράνομη η επιβολή φόρων με τις προσβαλλόμενες πράξεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. γιατί στηρίζονται σε αόριστη έκθεση ελέγχου σχετικά με τις παραβάσεις που της αποδίδουν.
 8. Παραβιάζονται οι θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του κράτους δικαίου, της χρηστής διοίκησης και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του καλόπιστου διοικουμένου από τη φορολογική αρχή τόσο από τον τρόπο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου όσο και από την αντιστροφή του βάρους απόδειξης.
 9. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης στον πυρήνα του δικαιώματος.
 10. Παραβίαση του δικαιώματος πρόσβασης στα διοικητικά έγγραφα κατά παράβαση του άρθρου 5 του Ν. 2690/1999 και του άρθρου 10 του Συντάγματος.
 11. Η έλλειψη των Πληροφοριακών Δελτίων στα οποία βάσισε ο έλεγχος τα πορίσματά του από το περιεχόμενο των επίμαχων εκθέσεων ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθιστούν τις πράξεις φόρου πλημμελείς και ακυρωτές καθώς αποτελούν κρίσιμα και αναγκαία έγγραφα και όχι εσωτερικά έγγραφα και δεν της γνωστοποιήθηκαν.
 12. Μη σύννομη η φορολογική διοίκηση προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των πράξεων Εισοδήματος και των πράξεων Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 χωρίς στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στη φορολογική της δήλωση παρά μόνο με πληροφοριακά δελτία και μη σύννομα της επιβλήθηκε πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης χωρίς αιτιολογημένες ελεγκτικές διασταυρώσεις και χωρίς διαπιστώσεις.
 13. Είχε δικαίωμα έκπτωσης των επίμαχων φόρων λόγω των νόμιμων συναλλαγών της με την εταιρεία και με την εταιρεία λόγω ύπαρξης των επίμαχων νόμιμων τιμολογίων.

Ως προς τον 1ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 37 « Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ.- ν.5104/2024, ορίζονται τα εξής:

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να

γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.» .

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Φ.Π.Α.- ν.2859/2000, ορίζονται τα εξής:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 « Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του Φ.Π.Α.- ν.2859/2000, ορίζονται τα εξής:

« 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 3 και 4, του άρθρου 5 « Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων από τη Φορολογική Διοίκηση » του Κ.Φ.Δ.- ν.5104/2024, ορίζονται τα εξής:

« 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. [...].

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. [...].

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, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται τα εξής:

- Ως προς την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου τη χρήση 2018 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, η τελευταία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του έτους 2018 (μηνός Δεκεμβρίου ή Δ τρίμηνο) υποβάλλεται, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, έως την 31/01/2019 .

Συνεπώς, η φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2018 εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους 2019, ήτοι έως 31/12/2024.

Επειδή, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα της ΑΑΔΕ e- κοινοποίηση, η υπό κρίση πράξη αναρτήθηκε την 13-12-2024, σύμφωνα με το άρθρο 5 των παρ. 1, 3 του ν 5104/2024, στον λογαριασμό του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας, , στο ηλεκτρονικό σύστημα e- κοινοποίηση της ΑΑΔΕ (αριθμός καταχώρησης ανάρτησης) με παράλληλη αποστολή e- mail στο δηλωθέν e- mail του

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρ 4 του ν 5104/2024, η τεκμαιρόμενη ημερομηνία κοινοποίησης της εν λόγω πράξης είναι μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του, ήτοι η 23-12-2024.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσα εταιρείας περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2°, 3°, 4°, 5°, 6°, 7°, και 13° προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. ν.5104/2024 σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, ορίζονται τα εξής:

«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 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.

.....
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, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ως άνω Κώδικα:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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 στο Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

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, 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 ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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. ...

Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. ...

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. ...

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

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

Επειδή όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

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, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού

στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αριθ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» ορίζεται: «Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ 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).

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 η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο.

Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αφορά σε φορολογητέες εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. Στις περιπτώσεις επομένως των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολερευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, βάσει της οποίας ο λήπτης του στοιχείου θα εκπέσει το φόρο που αναγράφεται στα τιμολόγια, ενώ αντιθέτως ο εκδότης του τιμολογίου δε θα πληρώσει στο Δημόσιο το φόρο που εμφανίζεται στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ ν.5104/2024 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 έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 2633/2002, ΣΤΕ 2056/1994, αμφότερες σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣΤΕ 1315/1991, ΤΝΠ ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, είναι δε νόμιμη, η περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ 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 απόέκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρεται ότι για τη διενέργεια του ελέγχου, λήφθηκαν υπόψη και στοιχεία άλλων φορέων, όπως τα με αριθ. πρωτ., Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και οι διαπιστώσεις από τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου των εκδοτών, που είχαν συναλλαγές με την προσφεύγουσα κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

Επειδή, περαιτέρω, με τα με αριθ. πρωτ. Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και τις συνημμένες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι επιχειρήσεις:

α), και β), δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρεία.

Ειδικότερα:

Ι. Διαπιστώσεις για την επιχείρηση

Στην απόέκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για την επιχείρηση, που κρίθηκε εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αναφέρονται τα κάτωθι:

« ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ

Από την έρευνα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ για την εκδότηα οντότητα διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

► Σύμφωνα με τα συστήματα *elencis* και *taxis* η οντότητα υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 21-02-2018 με αντικείμενο εργασιών

► Η οντότητα αναζητήθηκε από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ στη δηλωθείσα επαγγελματική της έδρα, στην δηλωθείσα δ/νση κατοικίας του επί της οδού καθώς και στις δ/νσεις (πληροφορίες από ΕΛΑΣ και ηλεκτρονική υπηρεσία υποβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακινήτων) δίχως να εντοπιστεί. Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ έκρινε ότι ξεκάθαρα η πρόθεση της ελεγχόμενης οντότητας να μην εντοπισθεί ποτέ από την φορολογική αρχή ώστε να μην θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για την ορθή διαπίστωση των συναλλαγών της.

► Οι αγορές και οι πωλήσεις της ατομικής επιχείρησης του για το έτος 2018 όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες ΜΥΦ έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΕΡΟΜΕΝΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ – ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΑΓΟΡΕΣ
2018	1.156.446,21€	0,00€

► Από τις δηλώσεις της ανωτέρω οντότητας στο πληροφοριακό σύστημα VIES προέκυψε ότι η ίδια η ατομική επιχείρηση δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή υπηρεσιών, ενώ η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης γνωστοποίησε στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών / εξαγωγών και διαμετακόμισης της ελεγχόμενης οντότητας από τρίτες χώρες.

► Η εν θέματι οντότητα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με μικρά χρεωστικά χρηματικά ποσά ώστε να εμφανίζεται φορολογικά ενήμερη. Οι εισροές και οι εκροές που εμφανίζει στις δηλώσεις ΦΠΑ δεν προκύπτουν από τις ΜΥΦ τόσο της ελεγχόμενης όσο και των αντισυμβαλλόμενων.

► Η δήλωση Φορολογίας Εισοδήματός της υποβλήθηκε με μικροποσά και συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ
2018	48.161,52€	511,99€

► Η δυσαναλογία αγορών-εξόδων –πωλήσεων της οντότητας καθώς και η ανακριβής υποβολή δηλώσεων στη φορολογική αρχή είναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.

► Όπως προέκυψε ,από την έρευνα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ και την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της οντότητας, τα εικονικά φορολογικά εκδόσεως της φέρονται να εξοφλούνται στην πλειοψηφία των περιπτώσεων από τις λήπτριες οντότητες με καταθέσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς. Ωστόσο τα εν λόγω ποσά είτε γίνονται αυθημερόν αναλήψεις μετρητών είτε μεταφέρονται σε λογαριασμούς έτερων αλλοδαπών προσώπων τα οποία ουδεμία συναλλακτική σχέση έχουν με την ελεγχόμενη οντότητα Από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ κρίθηκε ότι τα ανωτέρω αντίκεινται στην συνήθη επιχειρηματική πρακτική και η πράξη αυτή διενεργείται ώστε να προσδίδεται αληθοφάνεια για την ύπαρξη των εν λόγω συναλλαγών.

► Από το γεγονός ότι, η οντότητα δεν εμφανίζει καθόλου αγορές προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις ή να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

► Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ έκρινε ότι σε καμία περίπτωση η σχέση της οντότητας με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβαδίζει με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

► Από τα ανωτέρω εκτεθέντα κρίθηκε από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ότι η ελεγχόμενη οντότητα σύμφωνα με τις επιχειρηματικές της δυνατότητες 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 πωλήσεις.

Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο φορολογικό έτος 2018 από την οντότητα προς τις λήπτριες οντότητες μεταξύ των οποίων και η οντότητα κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους.

II. Διαπιστώσεις για την επιχείρηση,

Στην απόέκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για την επιχείρηση, που κρίθηκε εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αναφέρονται τα κάτωθι:

« Στο με ΑΠ ΥΕΔΔΕΠληροφοριακό δελτίο από το οποίο διαπιστώνεται συνοπτικά τα ακόλουθα ως προς τα στοιχεία του εκδότη:από τον οποίο ζήτησε και έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα στα βιβλία της και ακολούθως εξέπεσε στην Φορολογία Εισοδήματος και Φ.Π.Α.:

Τρία εικονικά (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 39.101,20€ πλέον ΦΠΑ 9.384,29€, συνολικής αξίας 48.485,49€.

Η ΥΕΔΔΕ στην έκθεση της για την εκδότριαδιαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζονται αφενός στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών και αφετέρου από τα κατασχεμένα στοιχεία των ληπτών, τα οποία παρέλαβε ο έλεγχος, και δεν πληροί τις προϋποθέσεις, διότι οι συναλλαγές της αφορούν κυρίως πωλήσεις ετοιμών ενδυμάτων, αλλά δεν εμφανίζει αγορές ούτε από την ενδοχώρα, ούτε από το εξωτερικό. Επίσης δεν δηλώνει δραστηριότητα πώλησης ετοιμών ενδυμάτων και δεν εμφανίζει αγορές ετοιμών ενδυμάτων προς μεταπώληση.

Η ΥΕΔΔΕ Αττικής στο πόρισμα της Διαπίστωσε πως όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη είναι εικονικά.

Συγκεκριμένα διαπίστωσε:

Τα φορολογικά στοιχεία είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ καθώς η ελεγχόμενη οντότητα: εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας για συναλλαγές που ουδέποτε θα μπορούσε να πραγματοποιήσει, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους από την ίδια ή και τρίτα πρόσωπα, μέσω της οικειοποίησης του Φ.Π.Α. και λοιπών φόρων, ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.».

Επειδή, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ) προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, ήταν μεταξύ των πελατών της, και της

Επειδή, στην απόέκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για την προσφεύγουσα εταιρεία, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέβη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου:

«ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΥΕΔΔΕ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΟΝΤΟΤΗΤΑ

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου που αφορούσε τις συναλλαγές με την επιχείρηση, συντάχθηκε από την ΥΕΔΔΕ το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων Άρθρου 33 Ν.5104/2024 και εκδόθηκαν προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί Φόρου Εισοδήματος και φπα φορολογικού έτους 2018, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά (ψηφιακά) στις 20-6-2024, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 5104/2024, με ανάρτηση στον λογαριασμό της προσφεύγουσας, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και ταυτόχρονη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της .

Με το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 33 Ν. 5104/2024 γνωστοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, γνωρίσει τον έλεγχο τις απόψεις της.

Η προσφεύγουσα ΔΕΝ ανταποκρίθηκε ,εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, υποβάλλοντας τις απόψεις της εγγράφως με υπόμνημα.

Μετά από όσα εκτέθηκαν παραπάνω σε βάρος της οντότηταςμε έδρα επί της οδούαρμοδιότητος ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η ΥΕΔΔΕ Αττικής καταλόγισε:

Διαχειριστική περίοδος από 1-1-2018 έως 31-12-2018:

A/A	Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Συνολική καθαρή αξία
1	ΠΕΝΤΕ (5) παραβάσεις διότι έλαβε πέντε (5) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 84.422,30€ πλέον ΦΠΑ 20.261,35€ ήτοι σύνολο 104.683,65€ από την εκδότρια οντότητα (όπως αναλυτικά αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα 1) για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων: 1, 3, 5, 8, 9 και 15 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και των άρθρων 55 ^Α και 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.)	5	84.422,30€

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, για το φορολογικό έτος 2018, τα εξής:

- πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 84.422,30 € πλέον Φ.Π.Α 20.261,35€, ήτοι συνολικού ποσού 104.683,65 € από την ατομική επιχείρηση του , και
- τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 39.101,20€ πλέον Φ.Π.Α 9.384,29€, ήτοι συνολικού ποσού 48.485,49€ από την ατομική επιχείρηση του

Οι εν λόγω επιχειρήσεις κρίθηκαν συναλλακτικά ανύπαρκτες και επομένως το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε στην χρήση 2018 κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής τους, όπως διατυπώθηκε στο πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ που αποτελεί

αναπόσπαστο τμήμα των οικείων εκθέσεων ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, ο έλεγχος έστειλε τη με αριθ. πρωτ.Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.5104/2024, προκειμένου, η προσφεύγουσα, να προσκομίσει τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, καθώς και τα δικαιολογητικά των εγγραφών, για τη διενέργεια των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου και προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, δίχως να προσκομίσει κανένα άλλο στοιχείο πέραν αυτών που είχε στη διάθεση της η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών της και την καλή της πίστη για τις επικαλούμενες συναλλαγές με τις δύο ως άνω αναφερόμενες εκδότριες επιχειρήσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων πραγματοποιήθηκε διαπραγματευτικά καθώς οι δύο (2) εταιρίες ήταν υπαρκτές, είχαν βεβαίωση έναρξης εργασιών, και τα εμπορεύματα που είχε παραγγείλει της παραδόθηκαν.

Επειδή, στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται τα εξής:

« Όπως προέκυψε ,από την έρευνα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ και την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της οντότητας, τα εικονικά φορολογικά εκδόσεως της φέρονται να εξοφλούνται στην πλειοψηφία των περιπτώσεων από τις λήπτριες οντότητες με καταθέσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς. Ωστόσο τα εν λόγω ποσά είτε γίνονται αυθημερόν αναλήψεις μετρητών είτε μεταφέρονται σε λογαριασμούς έτερων αλλοδαπών προσώπων τα οποία ουδεμία συναλλακτική σχέση έχουν με την ελεγχόμενη οντότητα Από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ κρίθηκε ότι τα ανωτέρω αντίκεινται στην συνήθη επιχειρηματική πρακτική και η πράξη αυτή διενεργείται ώστε να προσδίδεται αληθοφάνεια για την ύπαρξη των εν λόγω συναλλαγών.».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η καταχώρηση των τιμολογίων στα τηρούμενα Βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης αποσκοπούσε στο να αλλοιώσει τα οικονομικά της δεδομένα εμφανίζοντας αυξημένες δαπάνες με συνεπακόλουθο την μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων τόσο στην Φορολογία Εισοδήματος όσο και στην μη απόδοση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας προς το Δημόσιο.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95). Συνεπώς η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με τραπεζικά μέσα πληρωμής, δεδομένης της εικονικότητας και της συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδότριων επιχειρήσεων, δεν μπορεί από μόνη της να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών αλλά ούτε και την καλή πίστη της προσφεύγουσας, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προσκομίζει οποιοδήποτε άλλο υποστηρικτικό στοιχείο.

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότες των φορολογικών στοιχείων κατά το κρίσιμο έτος ήταν φορολογικά μεν υπαρκτοί πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτοι και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης για την προσφεύγουσα.

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

Ως προς τον 9°, 10°, και 11° προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Επειδή, με το αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν

ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.».

Επειδή, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων Άρθρου 33 Ν.5104/2024 μαζί με τους προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, υποβάλλοντας τις απόψεις της με το με αρ. πρωτ. εισερχ. 2ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣυπόμνημά της.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, σαφώς προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν είχε στερηθεί του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατά τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία μπορούσε, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν 2690/199, κατόπιν αίτησης της στο έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ να λάβει αντίγραφα των δελτίων πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, το οποίο και δεν έπραξε καθώς στον φυσικό φάκελο της υπόθεσης δεν βρέθηκε σχετική αίτηση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίαση του δικαιώματός της για πρόσβαση στα διοικητικά έγγραφα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 8^ο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι παραβιάζονται οι θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου, του κράτους δικαίου, της χρηστής διοίκησης και προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του καλόπιστου διοικουμένου από τη φορολογική αρχή τόσο από τον τρόπο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου όσο και από την αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη.

Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 12° προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1, 2 του άρθρου 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του Κ.Φ.Δ.- ν.5104/2024, ορίζονται τα εξής:

« 1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.».

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η φορολογική διοίκηση προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των πράξεων Εισοδήματος και των πράξεων Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 χωρίς στοιχεία, διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στη φορολογική της δήλωση, παρά μόνο με πληροφοριακά δελτία και μη σύννομα της επιβλήθηκε πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης χωρίς αιτιολογημένες ελεγκτικές διασταυρώσεις και χωρίς διαπιστώσεις.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της συνολικά οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία που κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής με αποτέλεσμα αφενός μεν η αξία τους να προστεθεί ως λογιστική διαφορά στο εισόδημα αφετέρου δε να μειωθεί ο φόρος εισροών στο Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω ορθώς οι υποβληθείσες δηλώσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίθηκαν ανακριβείς και επιβλήθηκε το πρόστιμο της ανακρίβειας δήλωσης.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στις απόεκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φα σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, και την επικύρωση

- της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - 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					
ή ζημιά		711.923,40	588.399,90	588.399,90	123.523,50
Κέρδος που φορολογείται (§ 1 άρθρου 47 ν. 4172/2013)					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
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					
Πρόστιμο χαρτ /μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01/01/18 – 31/12/18.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	248.979,59	248.979,59	248.979,59	
Αξία φορολογητέων εισροών	218.797,61	95.274,11	95.274,11	123.523,50
Φόρος εκροών	59.755,12	59.755,12	59.755,12	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	61.494,94	31.849,30	31.849,30	29.645,64
Πιστωτικό Υπόλοιπο	1.739,82			1.739,82
Χρεωστικό Υπόλοιπο		27.905,82	27.905,82	27.905,82
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		13.952,91	13.952,91	13.952,91
Σύνολο φόρου για καταβολή		41.858,73	41.858,73	41.858,73
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.739,82			1.739,82
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.