



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14-05-2025

Αριθμός απόφασης: 1502

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία ".....", που εδρεύει στη Κύπρου με υποκατάστημα στην Αττικής, οδός αρ., με ΑΦΜ , και εκπροσωπείται νόμιμα από τον και της (ΑΦΜ:) κατά:

α) Της υπ' αριθμ./2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κέντρου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ),

- β) της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κέντρου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ),
- γ) της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κέντρου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ),
- δ) της υπ' αριθμ. /2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κέντρου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ),
- ε) της υπ' αριθμ. /2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων άρθρου 53 Ν. 5104/2024, Φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του Κέντρου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 121.129,57€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 60.564,79€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **181.694,36€**.

Β. Με την υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 198.439,19€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 99.219,60€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **297.658,79€**.

Γ. Με την υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 6.086.419,51€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.043.209,76€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **9.129.629,27€**.

Δ. Με την υπ' αριθμ. /2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 12.410.839,42€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 6.205.419,71€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **18.616.259,13€**.

Ε. Με την υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.000,00€. Το πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα σύμφωνα με την παραγράφο 2 του άρθρου 53 του Ν.5104/2024 (Φ.Ε.Κ. Α' 58) για το φορολογικό έτος 2024, επειδή δεν υπήρξε ανταπόκριση στα υπ' αριθμ. πρωτ./24-09-2024 και/10-10-2024 έγγραφα αιτήματα - προσκλήσεις του άρθρου 14 του Ν. 5104/2024 του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. και δεν επεδείχθησαν, αλλά ούτε και ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου, τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία / βιβλία, τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, καθώς και τα λοιπά πρωτογενή δεδομένα - δικαιολογητικά των φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019. Η προσφεύγουσα είναι υπότροπος καθώς της έχει ήδη καταλογισθεί παράβαση μη ανταποκρίσεως της σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή βιβλίων, στοιχείων και πληροφοριών, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./29-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου επί τηρήσεως βιβλίων και εκδόσεως στοιχείων που εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Δυνάμει της με αριθμ./24-09-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Κέντρου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ), διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο συσκευών κινητής τηλεφωνίας και εξαρτημάτων, φορολογικός έλεγχος για την ορθή τήρηση των υποχρεώσεων του στα Ε.Λ.Π., στην φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 -31/12/2019.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις με ημερομηνία θεώρησης 18-12-2024 εκθέσεων έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ..

Οι διαφορές στη φορολογία εισοδήματος προέκυψαν κατόπιν του προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας φορολογικών ετών 2018 και 2019 με βάση το άρθρο 28 του ΚΦΕ, ήτοι με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Οι διαφορές στο ΦΠΑ προέκυψαν καθώς ο έλεγχος προσδιόρισε φορολογητέες εκροές ύψους 9.752.266,19€ το φορολογικό έτος 2018 και ύψους 24.153.058,58 € το φορολογικό έτος 2019 και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εισροών την αξία των ληφθέντων εικονικών στοιχείων, ήτοι προέκυψαν διαφορές στην αξία φορολογητέων εισροών ύψους 14.919.660,46€ το φορολογικό έτος 2018 και ύψους 27.535.921,10€ το φορολογικό έτος 2019.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2022/26-09-2022 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Αττικής, όπως διαβιβάστηκε στο ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ με το αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ. ΕΞ/17-11-2022 έγγραφο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (αρ. πρωτ. εισερχ. ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ/28-11-2022).

Η ως άνω Πληροφοριακή Έκθεση της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής αναγράφει, μεταξύ άλλων, τα εξής :

«[...] Κλιμάκιο της Υπηρεσίας μας συνεπεία της με αρ./17-11-2020 εντολής πραγματοποιήσαμε έλεγχο στην επιχείρηση παρουσία του λογιστή Αβραμόπουλου Πέτρου επί της οδού και επιδόθηκε σχετική η με αρ./2020 πρόσκληση προσκόμισης αρχείων.

Η εταιρεία είναι λήπτης τιμολογίων με ΦΠΑ πολλών εκατομμυρίων από την «ανύπαρκτη» εταιρεία και ταυτόχρονα πραγματοποιεί πωλήσεις πολλών εκατομμυρίων χωρίς ΦΠΑ στην

ίδια εταιρεία. Πραγματοποιούνται κυκλικές συναλλαγές με τις άλλες εταιρείες του εμπορικού κυκλώματος.

Συγκεκριμένα για τις χρήσεις 2018, 2019, 2020 είναι λήπτης 222 τιμολογίων, αξίας 9.302.645,36 (φπα 2.232.634,83) από την επιχείρηση, ώστε να αντιστοιχίσει το δικό της ΦΠΑ από πωλήσεις χονδρικής και κυρίως λιανικής.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση εμφανίζει πιστωτικό ΦΠΑ από τη σύσταση μέχρι σήμερα.[...] »

Στην ως άνω έκθεση ελέγχου αναγράφονται επίσης:

«Στο πλαίσιο αξιολόγησης πληροφοριών που περιήλθαν στην υπηρεσία μας, προέβημεν στη διενέργεια ελέγχων σε επιχειρήσεις: α), β) γ) ΙΚΕ, δ), ε) και στ) που δραστηριοποιούνται σε αγοροπωλησίες κινητών τηλεφώνων, κονσολών παιχνιδιών, ταμπλετών Η/Υ και φορητών Η/Υ, και ιδιαίτερα στο εμπόριο παροχής αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ αποστάσεως με ηλεκτρονικά μέσα.

Βάσει των ανωτέρω προκύπτουν ισχυρές ενδείξεις ότι με τη ίδρυση νομικών προσώπων όπου διαχειριστές ή νόμιμοι εκπρόσωποι εμφανίζονται φυσικά πρόσωπα ημεδαπής ή αλλοδαπής ανέπτυξαν συγκεκριμένα τη μέθοδο απάτης **carousel** ή απάτη του «**εξαφανισμένου εμπόρου**»/Missing Trader Intra-Community (MTIC), με κύρια πεδία δράσης:

- **Δημιουργία κυκλώματος επιχειρήσεων**, με την ίδρυση νομικών προσώπων με διαχειριστές ή νομίμους εκπροσώπους φυσικά πρόσωπα ημεδαπής ή αλλοδαπής που είναι εξαιρετικά δύσκολο να εντοπιστούν και φέρουν τα χαρακτηριστικά του «εξαφανισμένου εμπόρου», ήτοι η επιχείρηση ελέγχεται επισήμως από εικονικούς διαχειριστές.

- **Πραγματοποίηση διαδοχικών πωλήσεων αγαθών μεταξύ των επιχειρήσεων**, ήτοι τα αγαθά, αφού προμηθεύονται αρχικώς από νόμιμη επιχείρηση, εν συνεχεία κάνουν έναν εικονικό κύκλο μεταξύ διαφόρων εικονικών εταιρειών είτε στην Ελλάδα είτε στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προκειμένου να δημιουργείται ένα πολύπλοκο δίκτυο, με εκμετάλλευση παράλληλα του ενδοκοινοτικού δικαίου για τον τελικό υπόχρεο της καταβολής του έμμεσου φόρου (Φ.Π.Α.) στο κράτος πώλησης.

- **Λήψη εικονικών τιμολογίων εξόδων ανύπαρκτων προμηθευτών**, προκειμένου από τον συμψηφισμό να μην αποδοθεί εν τέλει στο ελληνικό δημόσιο ο έμμεσος φόρος (Φ.Π.Α.) από την επιχείρηση που έχει την σχετική υποχρέωση, καθόσον ουσιαστικά «εξαφανίζεται» η εταιρεία η οποία είχε την υποχρέωση αυτή.

- **Πώληση των αγαθών στους τελικούς καταναλωτές, μέσω ηλεκτρονικών καταστημάτων (e-shop) σε τελικές τιμές κάτω του κόστους**, οι ελεγχόμενες οντότητες, έχοντας εξασφαλίσει από τα εικονικά τιμολόγια ότι δεν θα καταβάλλει τον οφειλόμενο έμμεσο φόρο (Φ.Π.Α.) μετά την πώληση του αγαθού, να προσφέρει τα αγαθά σε δελεαστική τιμή για τους καταναλωτές, οι οποίοι αγοράζαν το αγαθό σε τιμή αρκετά συμφέρουσα για τους ίδιους σε σχέση με εκείνη των νομίμων επιχειρήσεων, δημιουργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο στρέβλωση και αθέμιτο ανταγωνισμό έναντι των αντίστοιχων νομίμων λειτουργούντων επιχειρήσεων του κλάδου εμπορίας και διάθεσης κινητών τηλεφώνων και λοιπών ηλεκτρονικών συσκευών.

- **Διατήρηση/συνέχιση της έκνομης κατάστασης**, καθόσον ο αθέμιτος ανταγωνισμός έναντι των νομίμων λειτουργούντων επιχειρήσεων, έλκυε μεγάλο αριθμό καταναλωτών και απέφερε στις ελεγχόμενες οντότητες διαρκή ζήτηση αγαθών και κατά συνέπεια μεγάλα κέρδη, δη σε περίοδο που οι ηλεκτρονικές αγορές έχουν αυξηθεί από το καταναλωτικό κοινό, ενώ παράλληλα τα μέλη της προέβαιναν σε νομιμοποίηση των εσόδων που προέρχονταν από την μη καταβολή του Φ.Π.Α. μέσω της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Ως αποτέλεσμα των ανωτέρω, προκλήθηκε από την δράση των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, ζημία για το Ελληνικό Δημόσιο ποσού άνω των **#14.000,000#** Ευρώ μόνο από μη απόδοση Φ.Π.Α. για τα έτη 2018, 2019 και 2020, ενώ εκτιμάται ότι η συνολική ζημία για το Ελληνικό Δημόσιο ανέρχεται σε ποσό άνω των **#20.000.000#** Ευρώ. [...]

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Ο έλεγχος, ως προς την φορολογία εισοδήματος των κρινόμενων φορολογικών ετών 2018 και 2019 προέβη (σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013) όλως αβάσιμα, εσφαλμένα και καταχρηστικά, σε νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στην προσφεύγουσα εταιρεία για το φορολογικό έτη 2018 και 2019, και στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και 2019, καθώς ο έλεγχος, έχοντας ενεργήσει με τον άνω τρόπο, στην ουσία παρέβη το Νόμο και αρνήθηκε να εξετάσει βιβλία και στοιχεία που είχε στη διάθεση του, καίτοι είχε υποχρέωση να πράξει τούτο, με βάση τον Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και αντί να τα εξετάσει και να απαντήσει επί των υποβληθέντων, δια των από 18 Νοεμβρίου 2024 ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ - ΑΝΤΙΡΡΗΣΕΙΩΝ (κατ' άρθρο 33 παρ. 1 Ν. 5104/2024) μας, αληθών, βάσιμων και δεόντως αποδεδειγμένων ισχυρισμών της, προσδιόρισε, σε ευθεία παραβίαση με τις διατάξεις του Νόμου και ενεργώντας με τρόπο πλήρως καταχρηστικό και αντίθετο στην καλή πίστη και τα χρηστά συναλλακτικά ήθη, τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2018 και 2019 όπως αυτά προκύπτουν με την προσθήκη των διαφορών που διαπιστώθηκαν από τον παρόντα έλεγχο κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 του Ν.4172/2013 και 31 του Ν.5104/2024.

2) Ως προς την φορολογία Φ.Π.Α. των κρινόμενων φορολογικών ετών 2018 και 2019 ο έλεγχος όλως αβάσιμα και εσφαλμένα και σε ευθεία παράβαση με το Νόμο, δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για τις δηλωθείσες αγορές, δαπάνες και γενικά έξοδα, αφού μέχρι και την ημερομηνία οριστικοποίησης του ανά χείρας, ουδέν εκ των προβλεπόμενων από τις περιπτώσεις α' - ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 (Φ.Ε.Κ. Α' 248) στοιχείων, αποδεικτικών μέσων και δικαιολογητικών προσκομίσθηκε στον έλεγχο. Προσδιόρισε, κατ' ευθεία παράβαση του Νόμου εξωλογιστικά, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης εταιρείας μας για σκοπούς ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 2018 και 2019, ενώ δεν είχε κανένα δικαίωμα να πράξει τούτο και ενώ είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως και προσηκόντως άπασες οι δηλώσεις για σκοπούς Φ.Π.Α. και παρά το γεγονός ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε ΕΜΠΡΟΘΕΣΜΑ άπαντα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.

3) Ως προς το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 53 Ν. 5104/2024, υπό εσφαλμένες, αβάσιμες και αναληθείς παραδοχές ο έλεγχος όλως εσφαλμένα και αβάσιμα προέβη στην έκδοση της με αριθμό/18-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2024.

Επειδή, με το άρθρο 53 παρ. 2 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«Άρθρο 53 - Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση

.....

2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

11. Σε φορολογούμενους που, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, δεν επιδεικνύουν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται η κύρωση της παρ. 2 του άρθρου 57, εκτός αν η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.....»

Επειδή, με το άρθρο 67 παρ. 2 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«Σε περίπτωση υποτροπής επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο διπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση και, σε κάθε περίπτωση νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο τετραπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στον παρόντα Κώδικα.»

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.....»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 5, 7, και 8 του άρθρου 5 « Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

« 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

- α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,
- β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
- γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 και 2 του Ν. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται:

«Άρθρο 15 - Αυθεντικότητα του τιμολογίου

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

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, με το άρθρο 14 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.....»

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 79 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« 5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

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

«α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...»

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται ότι :

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα **μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου** κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση σχετική πρόσκληση,»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 με θέμα “Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 του Διοικητή της ΑΑΔΕ”, ορίζονται τα εξής:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 . Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων

και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

.....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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, να 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 να 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 (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), 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 64) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65) ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, στο άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, εν προκειμένω, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η ο έλεγχος όλως εσφαλμένα και αβάσιμα προέβη στην έκδοση της με αριθμό/18-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 Ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, από τα στοιχεία του φακέλου και την οικεία έκθεση ελέγχου ΕΛΠ (σελ. 7-9) προκύπτουν τα κάτωθι:

α) Ως προς την με αριθμό πρωτ/λου/24-09-2024 πρόσκληση η οποία κοινοποιήθηκε και αναγνώστηκε από την προσφεύγουσα οντότητα στις 24/09/2024 και ώρα 16:07:28 και στην οποία οριζόταν προθεσμία (σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 14 του Ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/2024) 10 εργάσιμων ημερών ήτοι έως την Τρίτη 8/10/2024, η προσφεύγουσα εταιρεία, αν και παρήλθε η δοθείσα προθεσμία δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητούμενα με την ως άνω πρόσκληση - έγγραφο αίτημα λογιστικά αρχεία/βιβλία, στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά, ούτε επικοινωνήσε με κανέναν τρόπο με την Υπηρεσία ή τους εντελλόμενους ελεγκτές ζητώντας είτε διευκρινήσεις είτε επιπλέον χρόνο. (κατά παράβαση της παρ. 2 του άρθρου 53 του Ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/2024).

β) Ως προς την με αριθμό πρωτ/λου/10-10-2024 (δεύτερη) πρόσκληση η οποία κοινοποιήθηκε και αναγνώστηκε από την προσφεύγουσα οντότητα (όπως αναγράφετε ανωτέρω) στις 10.10.2024 και ώρα 22:27:03 και στην οποία οριζόταν προθεσμία (σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 14 του Ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/2024) 10 εργάσιμων ημερών ήτοι έως την Πέμπτη 24/10/2024 , η προσφεύγουσα εταιρεία, αν και παρήλθε η δοθείσα προθεσμία (αλλά και άτυπη παράταση αυτής) δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητούμενα με την με την ως άνω πρόσκληση - έγγραφο αίτημα λογιστικά αρχεία/βιβλία, στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά, και αν και επικοινωνήσε διαμέσου του λογιστή κ. ζητώντας ολιγοήμερη παράταση αυτή προέβη άπραγη (κατά παράβαση της παρ. 2 του άρθρου 53 του Ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/2024).

Η προσκόμιση στον έλεγχο από την προσφεύγουσα μέρους των λογιστικών της αρχείων, ηλεκτρονικά, σε μη επεξεργάσιμη μορφή (ptf), όπως αυτά αναλυτικά αναφέρονται στην σελ. 14 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, σε κάθε περίπτωση δεν επηρεάζουν την κρίση ως προς την επιβολή του επίμαχου προστίμου καθώς αφενός δεν περιλάμβαναν τον σύνολο των ζητηθέντων με τις προαναφερόμενης προσκλήσεις λογιστικών αρχείων και στοιχείων, αφετέρου αυτά προσκομίσθηκαν εκπρόθεσμα ήτοι μετά την προβλεπόμενη με την παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του Ν. 5104/2024 προθεσμία, ως συνημμένα στην απάντηση στο με αριθμό 51/05-11-2024 Σημειώμα Διαπιστώσεων.

Ως εκ τούτων ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι **αβάσιμος** και ορθώς ο Προϊστάμενος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας την προβλεπόμενη από την παράγραφο 2 του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 (Φ.Ε.Κ. Α' 58) παράβαση, περί μη ανταποκρίσεώς της σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι ο Προϊστάμενος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. μη νόμιμα προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθότι ο έλεγχος αρνήθηκε να εξετάσει τα βιβλία και στοιχεία που είχε στη διάθεση του, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτουν τα κάτωθι:

1) Η προσφεύγουσα, όπως προαναφέρεται, δεν προσκόμισε στον έλεγχο το σύνολο των ζητηθέντων με τις προαναφερόμενης προσκλήσεις λογιστικών αρχείων και στοιχείων (όπως ενδεικτικά, παραστατικά εσόδων, εξόδων, τραπεζικές κινήσεις κτλ).

Η μη επίδειξη του συνόλου των λογιστικών αρχείων, των φορολογικών στοιχείων και των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, καθιστά αντικειμενικώς αδύνατο το λογιστικό προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας. Ειδικά ως προς τη διακίνηση (παραλαβή και παράδοση των αποκτηθέντων και πωληθέντων εμπορευμάτων) και αποθήκευση αυτών, σε συνδυασμό με την έκδοση και λήψη των αντίστοιχων παραστατικών πωλήσεων και αγορών δεν δύναται να διενεργηθούν οι απαραίτητοι έλεγχοι προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πρόκειται για πραγματικές ή εικονικές συναλλαγές.

2) Η προσφεύγουσα υπέπεσε στις κατωτέρω παραβάσεις, ανά κρινόμενο φορολογικό έτος:

Φορολογικό Έτος 2018

α. Έλαβε εξήντα δύο (62) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 (όπως ίσχυε), καθαρής αξίας 1.489.294,73€ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 357.430,70€, από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 - 5, 8, 9 και 15 του Ν. 4308/2014 (Φ.Ε.Κ. Α' 251).

β. Εξέδωσε εκατόν τέσσερα (104) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 (όπως ίσχυε), καθαρής αξίας 1.979.011,16€ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 26.933,85€, προς τις οντότητες «.....» με Α.Φ.Μ. και «.....» με Α.Φ.Μ. για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 - 5, 8, 9 και 15 του Ν. 4308/2014 (Φ.Ε.Κ. Α' 251).

Φορολογικό Έτος 2019

α. Έλαβε εβδομήντα οκτώ (78) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 (όπως ίσχυε), καθαρής αξίας 3.664.814,85€ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 879.555,54€, από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 - 5, 8, 9 και 15 του Ν. 4308/2014 (Φ.Ε.Κ. Α' 251).

β. Εξέδωσε τετρακοσίων τριάντα τρία (433) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 (όπως ίσχυε), καθαρής αξίας 8.971.906,37€ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 0,00€, προς τις οντότητες «.....» με Α.Φ.Μ. και «.....» με Α.Φ.Μ., για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 - 5, 8, 9 και 15 του Ν. 4308/2014 (Φ.Ε.Κ. Α' 251).

Επειδή, βάσει των ως άνω προκύπτει ότι ο έλεγχος εξέτασε και αξιολόγησε τα μερικώς προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία και έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ΚΦΔ για προσδιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων της προσφεύγουσας με έμμεσες τεχνικές και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι προαναφερόμενες παραβάσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 ως προς την επιλογή της μεθόδου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και εν γένει, της φορολογητέας ύλης της προσφεύγουσας, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέπεσε στις προαναφερόμενες παραβάσεις λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα εν λόγω εικονικά τιμολόγια στα εν λόγω έτη, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 18-12-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου του Κέντρου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ), επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16-01-2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» , με ΑΦΜ, και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ).

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01/2018 - 31/12/2018

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	121.129,57€	121.129,57€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	60.564,79€	60.564,79€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	181.694,36€	181.694,36€

(αριθμ. πράξης/2024)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	6.086.419,51€	6.086.419,51€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Κ.Φ.Δ.	3.043.209,76€	3.043.209,76€
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.129.629,27€	9.129.629,27€

(αριθμ. Πράξης/2024)

Φορολογική περίοδος : 01/01/2019 - 31/12/2019

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	198.439,19€	198.439,19€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	99.219,60€	99.219,60€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	297.658,79€	297.658,79€

(αριθμ. πράξης/2024)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	12.410.839,42€	12.410.839,42€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Κ.Φ.Δ.	6.205.419,71€	6.205.419,71€
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.616.259,13€	18.616.259,13€

(αριθμ. Πράξης/2024)

Φορολογική περίοδος : 01/01/2024 - 31/12/2024

Φορολογικό έτος 2024	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ.	2.000,00 €	2.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**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.