



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/06/2025

Αριθμός Απόφασης: 1945

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : 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 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στο ΠΕΙΡΑΙΑ, επί της οδού, κατά:

- της υπ' αριθ. /11-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ. /11-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018/-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

- της υπ. αριθ./11-12-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου [ως άρθρο 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.)] του άρθρου 54 -Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου του άρθρου 54 - ν. 4987/2022 Κ.Φ.Δ..

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Τα με αρ. πρωτ./23-04-2025 και/10-06-2025 Συμπληρωματικά Υπομνήματα που κατέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία υποβάλλοντας συμπληρωματικά στοιχεία στην Υπηρεσία μας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/01/2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 103.643,10€, πλέον ποσό που επιστράφηκε ύψους 26.742,36€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 51.821,55€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 155.464,65€.

- Με την υπ' αριθ./11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018/-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 53.726,97€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 26.863,49€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 80.590,46€.

- Με την υπ. αριθ./11-12-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου [ως άρθρο 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.)] του άρθρου 54 -Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00 ευρώ, επειδή υπέπεσε στην παράβαση της μη ανταπόκρισης στην υπ' αριθ./25-10-25 Πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή αντιγράφων των λογιστικών αρχείων και στοιχείων για το φορολογικό έτος 2018. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 11/12/2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Προστίμου του άρθρου 54 - ν. 4987/2022 Κ.Φ.Δ., που συντάχθηκαν από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2018, δυνάμει της υπ' αριθ./25-10-2024 σχετικής εντολής ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024/10-10-2024 πληροφοριακό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη την από 25/09/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/14 (ΕΛΠ), ν.4174/13 (ΚΦΔ), που αφορά στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ελέγχου, η ελεγχόμενη στο φορολογικό έτος 2018, εξέδωσε τετρακόσια (400) εικονικά φορολογικά στοιχεία σε ενενήντα τρεις (93) πελάτες, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 8.240.496,53€ πλέον ΦΠΑ 1.977.719,17€.

Μεταξύ των ληπτών του ως άνω εκδότη είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία στο φορολογικό έτος 2018 έλαβε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 357.390,00€, πλέον ΦΠΑ 85.773,60€.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία, ηλεκτρονικά μέσω του συστήματος TAXIS / e – κοινοποίηση, η προαναφερθείσα εντολή, η υπ' αριθ. /25-10-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 5104/2024, και η Πρόσκληση Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.5104/2024, προκειμένου, η προσφεύγουσα, να προσκομίσει τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία του φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε εντός της τεθείσας προθεσμίας.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε, στο φορολογικό έτος 2018, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 357.390,00€, πλέον ΦΠΑ 85.773,60€.

Ακολούθως, προσδιόρισε το εισόδημα και τον ΦΠΑ με την αφαίρεση των λογιστικών διαφορών, τόσο από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, όσο και από τις φορολογητέες εισροές του Φ.Π.Α. του οικείου φορολογικού έτους του ποσού των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία το υπ' αριθ. /15-11-2024 σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και Επιβολής Προστίμου επί του οποίου η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. /05-12-2024 υπόμνημα προβάλλοντας ισχυρισμούς που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα συμπληρωματικά υπομνήματά της, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νόμιμη αιτιολογία έκθεσης ελέγχου.
- Πραγματικές στο σύνολό τους οι φερόμενες, ως εικονικές συναλλαγές.
- Καλή πίστη της εταιρείας, κατά τη διενέργεια των υπό κρίση συναλλαγών.
- Ανεπαρκής ο αριθμός των εργαζομένων της εταιρείας για την πλήρη και αποτελεσματική εκτέλεση των έργων που είχαν αναληφθεί χωρίς την ανάθεση μέρους των εργασιών στην «.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, στις 24-04-2025, υπέβαλε στην υπηρεσία μας, μέσω της εφαρμογής elenxis, το με αρ. πρωτ. /23-04-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε και επικαλέστηκε τα κατωτέρω έγγραφα:

- Πέντε (5) τεχνικές εκθέσεις εργασιών του πολιτικού μηχανικού με ημερομηνία βεβαίωσης την 26/02/2025 για τα κάτωθι κτήρια :
 - Της εταιρείας, (ID/ 23-04-2025)
 - Της εταιρείας, (ID/ 23-04-2025)
 - Του Νοσοκομείου «», (ID / 23-04-2025)
 - Του Ξενοδοχείου, (ID / 23-04-2025)
 - Της εταιρείας «.....», (ID / 23-04-2025)
- Επτά (7) αρχεία με φωτογραφικό υλικό ως προς τις εργασίες των ανωτέρω έργων. (ID.....,,,,,,/23-04-2025), και
- Την από 05-03-2025 Υπεύθυνη δήλωση της πρώην εργαζόμενη της εταιρείας «.....". (ID/23-04-2025).

Επειδή, τα επισυναπτόμενα ως άνω αρχεία αποτελούν νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 6 του άρθρου 27 Κ.Φ.Δ., τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής.

Επειδή, τα ανωτέρω υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας στις 24-04-2025, ήτοι εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής (12-05-2025).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, με τα ως άνω συμπληρωματικά έγγραφα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 72 του Ν.5104/2024, και της με αριθμό Ε. 2010/2019 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με τη με αριθμό/29-04-2025 Απόφαση της Υπηρεσίας μας παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες και επομένως η προθεσμία έκδοσης απόφασης ορίζεται μέχρι 11/06/2025.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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 αποστέλλόμενα 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.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμέτοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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 (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

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

«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 επιτηδεύματία 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 πραγματοποίησής 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, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1071/31-03-2015 «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό», έγινε δεκτό ότι:
«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.»»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/04-07-2016 «Κοινοποίηση της με αρ.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», έγινε δεκτό ότι:

«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 την από 25/09/2024 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, απόσπασμα της οποίας συμπεριλαμβάνεται στις από 11/12/2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, στο φορολογικό έτος 2018, προς διάφορες επιχειρήσεις, συνολικής καθαρής αξίας 8.240.496,53€ πλέον ΦΠΑ 1.977.719,17€, είναι εικονικά στο σύνολο τους (σελ. 5-6 των από 11/12/2024 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ).

Το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, έγινε αποδεκτό και από τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία δεν είναι συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες, όπως προκύπτει απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την «.....»

με ΑΦΜ οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για τη χρήση 2018, συνολικής καθαρής αξίας 357.390,00€, πλέον ΦΠΑ 85.773,60€, τα οποία βάσει των ευρημάτων του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίθηκαν ως εικονικά προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, στις από 11/12/2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρονται τα εξής:

«[...] η συνολική αξία των 8 εικονικών φορολογικών στοιχείων που ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε η ελεγχόμενη οντότητα, ανέρχεται στο ποσό των 443.163,60€ (καθαρής αξίας 357.390,00€ πλέον ΦΠΑ 85.773,60€).

Οι φερόμενες πληρωμές που προσκόμισε στον έλεγχο είναι οι κάτωθι:

ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΗΜΕΡΙΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΕΙΔΟΣ
.....	28/12/2018	30.500,00	ΕΠΙΤΑΓΗ
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2018:		30.500,00	
.....	28/1/2019	24.500,00	ΕΠΙΤΑΓΗ
.....	6/9/2019	19.851,90	έμβασμα
.....	22/10/2019	20.350,00	έμβασμα
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2019:		64.701,90	
.....	16/1/2020	28.000,00	έμβασμα
.....	30/1/2020	15.000,00	έμβασμα
.....	1/9/2020	3.180,00	έμβασμα
.....	22/9/2020	30.000,00	έμβασμα
.....	29/10/2020	25.000,00	έμβασμα
.....	3/11/2020	30.000,00	έμβασμα
.....	24/11/2020	30.000,00	έμβασμα
.....	17/12/2020	10.000,00	έμβασμα
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2020:		171.180,00	
.....	15/1/2021	30.000,00	έμβασμα
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2021:		30.000,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ :			296.381,90

[....]

Από τα παραπάνω δεδομένα ενισχύεται η εικονικότητα των στοιχείων, καθώς:

α) η εκδότρια ανέλαβε πέντε (5) μεγάλα έργα,

1. Κατασκευή δικτύου πυρανίχνευσης, κατασκευή μηχανοστασίου πυρόσβεσης και κατασκευή νέου δικτύου φωτισμού σε όλο το κτήριο επί της οδού
2. Μηχανολογικές εγκαταστάσεις (κλιματισμού, ύδρευσης, αποχέτευσης) στο κτήριο "....."
3. Κατασκευή νέου δικτύου πυρόσβεσης σε όλο το κτήριο επί της οδού
4. Κατασκευή μηχανοστασίου θέρμανσης και δικτύου φυσικού αερίου και κατασκευή νέου δικτύου κλιματισμού σε όλο το κτήριο του ξενοδοχείου "....." , Λεωφ. και

5. Κατασκευή νέου δικτύου κλιματισμού σε όλο το κτήριο του νοσοκομείου "....., τα οποία βάσει των συμβάσεων θα ολοκληρώνονταν ταυτόχρονα εντός 13 ημερών, από 19/12/18 έως 31/12/18.

β) Εξέδωσε τα τιμολόγια για όλα τα έργα από 12/12/18 έως και 27/12/18 ήτοι τα περισσότερα νωρίτερα και από την συμβατική έναρξη των εργασιών.

γ) Δεν υφίστανται επιμετρήσεις, πιστοποιήσεις, πρωτόκολλα οριστικής παραλαβής και υπεύθυνες δηλώσεις, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις συμβάσεις για κανένα έργο.

δ) Από τις συμβάσεις προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα-εργοδότης όφειλε να πληρώσει εντός 15 ημερών το 90% της αξίας των τιμολογίων ενώ το υπόλοιπο 30 ημέρες μετά την υπογραφή του Πρωτοκόλλου Οριστικής Παραλαβής του Έργου. Εφόσον τα έργα τιμολογήθηκαν από 12/12 έως και 27/12/18, η συμβατική υποχρέωση πληρωμής τουλάχιστον του 90% της αξίας τους ήταν μέχρι 15/01/2019.

Από τον παραπάνω πίνακα με τις φερόμενες πληρωμές διαπιστώνεται ότι ελεγχόμενη οντότητα, πέραν του ότι προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά πληρωμών μόνο ενός μέρους (296.381,90€) των τιμολογίων που έλαβε (συνολικής αξίας 443.163,60€), πραγματοποιεί το μεγαλύτερο ποσοστό αυτών των πληρωμών από το τέλος της χρήσης 2019 έως και 2021. [...] Τέλος να αναφέρουμε, ότι ο παρών έλεγχος δεν έχει την δυνατότητα να δει την πορεία των χρημάτων, δηλαδή αν παρέμειναν στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας των τιμολογίων ή από ποιόν αναλήφθηκαν.».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε τη συναλλακτική ανυπαρξία και αδυναμία της εκδότριας εταιρείας να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές, ενώ σε κάθε περίπτωση τελούσε καλή πίστη.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, ως προς την επίδειξη της δέουσας επιμέλειας εκ μέρους της, σχετικά με τον έλεγχο φερεγγυότητας της αντισυμβαλλόμενης εκδότριας εταιρείας καθώς και ως προς την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, τα κάτωθι:

- Πέντε (5) τεχνικές εκθέσεις εργασιών του πολιτικού μηχανικού με ημερομηνία βεβαίωσης την 26/02/2025, οι οποίες επιβεβαιώνουν ότι έχουν γίνει οι μηχανολογικές εργασίες για τα κάτωθι κτήρια :
 - Της εταιρείας, (ID / 23-04-2025)
 - Της εταιρείας, (ID / 23-04-2025)
 - Του Νοσοκομείου «», (ID/ 23-04-2025)
 - Του Ξενοδοχείου, (ID / 23-04-2025)
 - Της εταιρείας «.....», (ID / 23-04-2025)
- Επτά ηλεκτρονικά (7) αρχεία με φωτογραφικό υλικό ως προς τις εργασίες των ανωτέρω έργων. (ID.....,,,,,, /23-04-2025),
- Την από 05-03-2025 Υπεύθυνη δήλωση της, πρώην εργαζόμενη της εταιρείας «.....», η οποία βεβαιώνει την συνεργασία της «.....» με την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ (ID/23-04-2025), και
- Επιπλέον, αντίγραφα τραπεζικών εμβασμάτων εξόφλησης των ως άνω τιμολογίων, εκτός από αυτά που είχαν προσκομιστεί στον έλεγχο, συνολικού ύψους 190.000,00€, οι οποίες έγιναν κατά το διάστημα 26/01/2021 έως 14/06/2021, από τον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας σε λογαριασμό της εκδότριας εταιρείας.

Επειδή, από τα ανωτέρω στοιχεία, προκύπτουν τα εξής:

- Ο εκδότης των εξεταζόμενων παραστατικών «.....» είναι φορολογικά υπαρκτή οντότητα δεδομένου ότι έχει δηλώσει έναρξη επαγγέλματος στη φορολογική διοίκηση.
- Υπάρχουν σαφώς παραδοτέα έργα καθώς τα έργα, την πορεία εξέλιξης των οποίων παρακολουθούσε η ελεγχόμενη, ολοκληρώθηκαν και συνεπώς οι συναλλαγές, για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτές.
- Διατέθηκε τεκμηριωτικό φωτογραφικό υλικό που απέδειξε την πορεία των έργων.
- Έλαβε χώρα εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αποκλειστικά με χρήση τραπεζικού μέσου (επιταγές και τραπεζικές καταθέσεις), χωρίς περαιτέρω να διαπιστώνεται από τον έλεγχο η επιστροφή των εν λόγω ποσών, είτε με μετρητά είτε με άλλο τρόπο, και πάλι στην προσφεύγουσα εταιρεία. (ανακύκλωση της ροής του χρήματος).
- Τα υπό εξέταση φορολογικά παραστατικά έχουν εκδοθεί νομότυπα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π. ν. 4308/2014).
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα επιπλέον εξακριβώσεων της συναλλακτικής ύπαρξης του προμηθευτή της ενώ δεν είχε και ενδείξεις που θα την έκαναν να αμφιβάλει για την συναλλακτική ικανότητα της «.....», δεδομένης της εξέλιξης και εν τέλει ολοκλήρωσης των έργων.

Επειδή, ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι για την κατασκευή και την ολοκλήρωση των εν λόγω έργων, χρησιμοποιήθηκαν άλλοι εργολάβοι από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, στις από 11/12/2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρεται ότι τα έργα είχαν στο μεγαλύτερο μέρος τους ολοκληρωθεί σε προγενέστερο χρόνο, χωρίς την φερόμενη συνεργασία με την εταιρεία «.....».

Επειδή, στο με αρ. πρωτ./10-06-2025 Συμπληρωματικό Υπόμνημά της που κατέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας με πρόσθετους ισχυρισμούς προσκόμισε επιπλέον τις Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις (ΑΠΔ) για τα έτη 2018 και 2019, από τις οποίες προκύπτει ότι το προσωπικό της εταιρείας ανερχόταν σε περίπου 20 άτομα κατά το έτος 2018 και αυξήθηκε σε περίπου 35 άτομα κατά το έτος 2019.

Επειδή, από τα ως άνω στοιχεία προκύπτει ότι ο αριθμός των εργαζομένων της προσφεύγουσας ήταν απολύτως ανεπαρκής για την πλήρη και αποτελεσματική εκτέλεση των έργων που είχαν αναληφθεί από αυτήν, τα οποία είχαν σημαντική κλίμακα, πολυπλοκότητα και απαιτούσαν εξειδικευμένο προσωπικό σε πολλαπλά τεχνικά αντικείμενα, αφού ήταν αδύνατο να εκτελεστούν τα εν λόγω έργα αποκλειστικά με το υφιστάμενο προσωπικό της εταιρείας. Συνεπώς, η συνεργασία με εξωτερικούς συνεργάτες, υπεργολάβους και προμηθευτές, όπως μεταξύ άλλων με την εταιρεία «.....» και άλλες εταιρείες, ήταν όχι απλώς απαραίτητη, αλλά και μονόδρομος για την επιτυχή ολοκλήρωση και παράδοση των έργων της.

Επειδή, οι εν λόγω συνεργασίες ήταν αναγκαίες τόσο λόγω του όγκου εργασιών όσο και λόγω της εξειδίκευσης που απαιτούσαν συγκεκριμένα τεχνικά αντικείμενα και φάσεις των εργασιών, τις οποίες η προσφεύγουσα δεν ήταν σε θέση να καλύψει με το υφιστάμενο προσωπικό της.

Εξάλλου, η ανάγκη προσφυγής σε υπεργολαβικές υπηρεσίες αποτελεί συνήθη και καθιερωμένη πρακτική στον κατασκευαστικό κλάδο, όπου η εξειδίκευση και η αποτελεσματική διαχείριση μεγάλων και σύνθετων έργων καθιστά τη συνεργασία με τρίτους συνεργάτες απαραίτητη και δικαιολογημένη.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία με το υπάρχον προσωπικό της και την υλικοτεχνική υποδομή της, δεν είχε την δυνατότητα εκτέλεσης των εργασιών των υπό κρίση έργων σε τόσο σύντομο χρονικό διάστημα, το οποίο αποδέχεται και η ίδια η προσφεύγουσα, πόσο μάλλον δε σε προγενέστερο χρόνο από αυτών που αναφέρονται στις συμβάσεις των έργων, σύμφωνα με τον ως άνω ισχυρισμό του ελέγχου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, η υπηρεσία μας κρίνει τα ληφθέντα από την ελεγχόμενη επιχείρηση φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:..... ως εικονικά προς το πρόσωπο του εκδότη. Η διαπίστωση αυτή στηρίζεται κυρίως στο αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι τα ως άνω έργα έλαβαν χώρα και ολοκληρώθηκαν, το οποίο δεν αμφισβητεί ούτε ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι πρόκειται για υπαρκτές συναλλαγές, και τα εν λόγω τιμολόγια κρίθηκαν όπως αναφέρεται πιο πάνω εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Περαιτέρω, επειδή αφενός τα εν λόγω τιμολόγια έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής, και αφετέρου η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα εξακρίβωσης της συναλλακτικής ύπαρξης του προμηθευτή της ενώ δεν είχε και ενδείξεις που θα την έκαναν να αμφιβάλει για την συναλλακτική ικανότητα της «.....», δεδομένης της εξέλιξης και εν τέλει ολοκλήρωσης των έργων, γίνεται δεκτό ότι η προσφεύγουσα, τελούσε σε καλή πίστη. Συνεπώς, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων και οδηγιών της Διοίκησης δύναται η προσφεύγουσα εταιρεία να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές του φορολογικού έτους 2018 τα εν λόγω τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 357.390,00€, πλέον ΦΠΑ 85.773,60€.

Επειδή, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με τη με αριθ./11-12-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας σύνολο φόρου εισοδήματος για καταβολή ποσού 155.464,65€, γιατί αυτή εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της, τις σχετικές δαπάνες που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια στο φορολογικό έτος 2018, πλην όμως, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρούσα απόφαση, η προσφεύγουσα κατά την λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ενεργούσε ως καλόπιστη, δύναται να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες και ως εκ τούτου ο φόρος εισοδήματος που της καταλογίσθηκε πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με τη με αριθ./11-12-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 80.590,46€, γιατί αυτή εξέπεσε από τις φορολογητέες εισροές του Φ.Π.Α., τις σχετικές δαπάνες που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια στο φορολογικό έτος 2018, πλην όμως, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρούσα απόφαση, η προσφεύγουσα κατά την λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ενεργούσε ως καλόπιστη, δύναται να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες από τις φορολογητέες

εισροές του Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας που της καταλογίσθηκε πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή, ως προς το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 (ως άρθρο 85 του Ν. 5104/2024), η προσφεύγουσα δεν επικαλείται κανένα λόγο ακύρωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

και την επικύρωση:

- της υπ. αριθ. /11-12-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου [ως άρθρο 85 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.)] του άρθρου 54 -Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

και την τροποποίηση:

- της υπ' αριθ. /11-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ. /11-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018/-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2018

• Εισόδημα

Υπ' αριθ./11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ (Γ) - (Α)
Φορολογητέα κέρδη		97.469,80	455.159,80	97.469,80	0,00
ή ζημιά					
Κέρδος που φορολογείται (§ 1 άρθρου 47 ν. 4172/2013)					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	27.742,36		27.742,36	0,00
	Χρεωστικό ποσό		75.900,74		
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	0,00
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή			26.742,36		0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης			51.821,55		0,00
Πρόστιμο χαρτ /μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		155.464,65		0,00
	για επιστροφή	26.742,36		26.742,36	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

• ΦΠΑ

Υπ' αριθ./11-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	2.411.095,07	2.411.095,07	2.411.095,07	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.945.729,68	1.588.339,68	1.945.729,68	0,00
Φόρος εκροών	578.662,82	578.662,82	578.662,82	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	610.709,45	524.935,85	610.709,45	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο	32.046,63		32.046,63	0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο		53.726,97		0,00
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		26.863,49		0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		80.590,46		0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	32.046,63		32.046,63	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

- **Κ.Φ.Δ.**

Υπ' αριθ. /11-12-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 -Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2024.

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ : 500,00€.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.