



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14/07/2021

Αριθμός απόφασης: 1715

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από **06-05-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**....., με έδρα στοκατά της υπ'αρ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. για το φορολογικό έτος 2015 και της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015.

6. Το από 06/07/2021 **ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ** της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

7. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε΄ Θεσσαλονίκης

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 06.05.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ποσού 53.650,58€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 26.825,29 €, **ήτοι** συνολικού ποσού **80.475,87€.**, λόγω λήψης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 185.002,00 €.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ποσού

42.550,46 € πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58^A Κ.Φ.Δ. ποσού 21.275,23€, **ήτοι συνολικού ποσού 63.825,69€.**

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία, Τιμολόγια Πώλησης Αγαθών και Παροχής Υπηρεσιών, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 185.002,00 € πλέον ΦΠΑ 42.550,46 €, από την επιχείρηση «.....».

Η προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση χρησιμοποίησε τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία, για να μειώσει σημαντικά τα κέρδη της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η καταχώρηση της αξίας των ως άνω εικονικών τιμολογίων δημιούργησε οικονομικό όφελος από τη λήψη τους. Αποτέλεσμα της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά της βιβλία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν η μείωση του προς καταβολή φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 και η αύξηση των φορολογητέων εισροών της με συνέπεια τη μείωση της απόδοσης του Φ.Π.Α.

Δυνάμει της με αριθ. Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), Ε' Υποδιεύθυνση Ελέγχων Λάρισας διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα, για την εφαρμογή των διατάξεων των ν. 4174/2013 & ν. 4308/2014. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το αριθμ. Δελτίο Πληροφοριών της ίδιας Υπηρεσίας, σύμφωνα με το οποίο οκαι αντικείμενο εργασιών τις εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών σε κατασκευές, με έδρα τα....., εξέδιδε συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές και έλαβαν εικονικά τιμολόγια είναι και η προσφεύγουσα. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2015, ζήτησε, έλαβε και αποδέχθηκε από την επιχείρηση «.....», και στη συνέχεια καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και πώλησης αγαθών), συνολικής καθαρής αξίας 185.002,00€ πλέον Φ.Π.Α 42.550,46 €, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Ακολούθως, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999), ώστε να λάβει γνώση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τάσσοντας παράλληλα προθεσμία είκοσι (20) ημερών προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της επ' αυτών. Η προσφεύγουσα υπέβαλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις 23/12/2019 τις απόψεις της, όπου ισχυρίστηκε ότι οι εργασίες που περιγράφονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών έχουν εκτελεστεί από την οντότητα και αφορούσαν διαμόρφωση του περιβάλλοντος χώρου, με μοναδικό αποδεικτικό των ισχυρισμών της την ύπαρξη συμφωνητικού, το οποίο είχε κατατεθεί στο TAXIS. Επίσης ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των τιμολογίων αυτών έγινε μέσω τραπεζικού συστήματος στο

μεγαλύτερο μέρος της , ενώ το υπόλοιπο εξοφλήθηκε με μετρητά επειδή υπήρξε δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών του

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Άρνηση της εικονικότητας των συναλλαγών.
- Οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές, επικαλούμενη την καλή της πίστη κατά το χρόνο λήψης των φορολογικών στοιχείων.
- Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.
- Κατάφωρη παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης .

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας των συναλλαγών και εσφαλμένης και αναιτιολόγητης εκτίμησης της φορολογικής αρχής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

Επειδή στο Ν.4308/2013 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : *“Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους,*

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

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

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν’ αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν

υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

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

Επειδή, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης απέδειξε ότι η εκδότρια οντότητα“”, με ΑΦΜ..... ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη για τους παρακάτω λόγους :

- Δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των τεχνικών έργων που φέρεται ότι παρείχε (μηχανήματα και λοιπό εξοπλισμό, κτιριακές εγκαταστάσεις, ιδιότητα και μισθωμένα φορτηγά αυτοκίνητα)
- Δεν απασχόλησε τεχνικό και εργατικό προσωπικό πλην ενός ανειδίκευτου εργάτη, τον Ιούνιο του 2016 για 20 ημέρες και τον Αύγουστο του ίδιου χρόνου για άλλες 20 ημέρες.
- Δεν διέθετε μηχανήματα έργου, ούτε και επέδειξε ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μηχανημάτων έργων, ούτε και φορολογικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατέβαλε μισθώματα ή αμοιβές σε τρίτους για χρήση μηχανημάτων ή αυτοκινήτων στα φερόμενα ως εκτελεσθέντα από αυτήν τεχνικά έργα.
- Φέρεται να μεταφέρονται τεράστιες ποσότητες εμπορευμάτων και υλικών με το υπ' αριθμ.ΦΙΧ, του οποίου το ωφέλιμο φορτίο ανέρχεται στα 1300 κιλά.
- Η αξία των πραγματοποιηθεισών αγορών-δαπανών κάθε χρήσης είναι μηδαμινή σε σχέση με την αξία των τεχνικών έργων που φέρεται στα εκδοθέντα στοιχεία να έχει εκτελέσει, καθώς και με την αξία των εμπορευμάτων που φέρεται να έχει πουλήσει.

Από τα στοιχεία συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών προμηθευτών προέκυψαν

τα κάτωθι:

<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ</u> <u>ΕΤΟΣ</u>	<u>ΕΛΑΒΕ</u>		<u>ΕΞΕΔΩΣΕ</u>	
	<u>ΠΛΗΘΟΣ</u> <u>ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)</u>	<u>ΠΛΗΘΟΣ</u> <u>ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</u>	<u>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)</u>
<u>2014</u>	<u>297</u>	<u>40.656,09</u>	<u>186</u>	<u>1.172.160,74</u>
<u>2015</u>	<u>265</u>	<u>70.346,10</u>	<u>232</u>	<u>2.183.711,90</u>
<u>2016</u>	<u>86</u>	<u>37.715,39</u>	<u>272</u>	<u>2.526.340,66</u>
<u>2017</u>	<u>28</u>	<u>35.049,56</u>	<u>173</u>	<u>4.645.835,34</u>
<u>2018</u>	<u>7</u>	<u>15.143,54</u>	<u>11</u>	<u>803.401,82</u>

- Έχει προσφέρει υπηρεσίες με ετερόκλητα αντικείμενα δραστηριότητας που χρειάζονται εξειδικευμένες γνώσεις, τις οποίες ούτε ο ίδιος διαθέτει, ούτε προκύπτει η απασχόληση εξειδικευμένου προσωπικού.
- Έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία για πάσης φύσεως δραστηριότητες σε όλη την Ελλάδα, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο της κάθε λήπτριας επιχείρησης.
- Σε αρκετές περιπτώσεις, φέρεται να εκτελεί ταυτόχρονα διάφορα έργα, σε διάφορες περιοχές της χώρας, πράγμα ανθρωπίνως αδύνατο. Για την εκτέλεση όλων αυτών, των κατά βάση τεχνικών έργων, θα έπρεπε κατά την κοινή πείρα και λογική να απασχολούνται δεκάδες άνθρωποι στην επιχείρηση του κ....., ξεκινώντας από την γραμματειακή υποστήριξη, εργατοτεχνικό προσωπικό, αλλά και επιστημονικό προσωπικό, πολιτικοί μηχανικοί κλπ., που απαιτούνται για τον σχεδιασμό των έργων, την ταυτόχρονη επίβλεψη τους, αλλά και την καθημερινή συνεννόηση με τους πελάτες.
- Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα και αναγραφείσα επί των εκδοθέντων στοιχείων διεύθυνση, ήτοι στα..... Δε διέθετε άλλες εγκαταστάσεις, και από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι έκανε χρήση ενός γραφείου, επί της οδού, στη, που δηλώνεται ως έδρα της ατομικής επιχείρησης που ασκεί η εν διαστάσει σύζυγός του,
- Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α και εισοδήματος για όλες τις ελεγχόμενες περιόδους, μάλιστα για τα φορολογικά έτη 2014 και 2018 δεν υπέβαλε καθόλου δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
- Οι εμφανιζόμενες πληρωμές με μετρητά είναι πέραν της συνηθισμένης συναλλακτικής πρακτικής και ενισχύει την κρίση περί εικονικότητας των συγκεκριμένων συναλλαγών.
- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών πραγματοποιούνταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν

ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων. Στην έκθεση ελέγχου παρατίθενται στοιχεία για την πρακτική της εκδότριας επιχείρησης να κρατά μόνο το ποσό της αξίας του Φ.Π.Α. ή το μισό αυτού και το υπόλοιπο ποσό της “κατάθεσης” να επιστρέφεται στον πελάτη, στοιχείο που συνάδει με εικονική εξόφληση συναλλαγών.

Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της εκδότριας επιχείρησης, προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α και φόρου εισοδήματος, αφαιρώντας από τις δηλώσεις το ποσό των δαπανών που αντιστοιχούσε στα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως, αποδεχόμενοι κατ’ ουσία την εικονικότητα των συναλλαγών.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ’ ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος της Υποδιεύθυνσης Ε΄ Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προέβη σε εξατομικευμένη κρίση για το ζήτημα της εικονικότητας των τιμολογίων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με λήπτρια την προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2015. Σύμφωνα με την από 12/6/2020 έκθεση μερικού ελέγχου του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4174/2013 της ως άνω Υπηρεσίας :

Ο εκδότης.....:

1. Δεν ήταν δυνατό να την προμηθεύσει εμπορεύματα ή υλικά απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών, επειδή ουδέποτε προέβη σε αντίστοιχες αγορές, όπως κοιλοδοκοί, πάσσαλοι και γενικότερα υλικά περιφραξης, αμμοχάλικο, σωλήνες κ.α.

2. Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ικανά να μεταφέρουν τα εμπορεύματα και τα υλικά που φαίνεται να προμήθευσε την ελεγχόμενη.

3. Σύμφωνα με το από 21-11-2015 ιδιωτικό συμφωνητικό θα εκτελούσε πλήθος διαφορετικών εργασιών, όπως εκσκαφές, εργασίες διαμόρφωσης πρανών μετά των υλικών, δημιουργίας καναλιών διαφυγής υδάτων μετά των υλικών, διαμόρφωσης εδάφους με 3^α μετά των υλικών, ανακατασκευής και επισκευής μεταλλικής στέγης, εργασίες περιφραξης με σύρμα και πασσάλους μετά των υλικών κ.α., δηλαδή εργασίες που δεν είναι εφικτό να εκτελούνται από το ίδιο φυσικό πρόσωπο. Επίσης από τον έλεγχο της εκδότριας δεν προέκυψαν αγορές τέτοιων υλικών.

4. Δεν διέθετε τον αναγκαίο πάγιο εξοπλισμό (εργαλεία, μηχανήματα έργου κ.α.), ή οποιασδήποτε μορφής υλικοτεχνική υποδομή και γενικότερα δεν διέθετε καμία απολύτως δυνατότητα να πραγματοποιεί τις ανωτέρω περιγραφόμενες εργασίες.

5. Δεν διέθετε προσωπικό για την παροχή τέτοιου είδους εργασιών, και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να εκτελεστούν οι κρίνόμενες εργασίες από ένα μόνο φυσικό πρόσωπο, τον Χατζήκαι μάλιστα σε χρονικό διάστημα μόλις δεκαπέντε ημερών.

6. Δεν διέθετε επαγγελματική έδρα, γραφεία, εγκαταστάσεις αποθήκευσης, κατάλληλους χώρους παραγωγής και επισκευής που απαιτούνται για τις ανακατασκευές μεταλλικών κτιρίων και οροφών, εξοπλισμένοι με τα απαιτούμενα μηχανήματα κοπής, διάτρησης, μηχανουργικών κατεργασιών, συγκόλλησης και διαμόρφωσης.

7. Ο χρόνος έκδοσης των Τ.Π.Υ. προς την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....», συμπίπτει με το τελευταίο δίμηνο της διαχειριστικής περιόδου, με σκοπό τη μη απόδοση των οφειλόμενων φόρων. Επίσης παρατηρείται συνεχόμενη αρίθμηση στην έκδοση των Τ.Π.Υ.

8. Το μεγαλύτερο μέρος των τιμολογίων εξοφλήθηκε με μετρητά σε μεταγενέστερη χρήση (2017), παρότι ήταν μεγάλης αξίας, γεγονός που δεν συνάδει με την κοινή επιχειρηματική τακτική, όταν μάλιστα βάσει του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 δεν εκπίπτει φορολογικά κάθε δαπάνη αξίας άνω των 500 € που δεν εξοφλείται τμηματικά ή ολικά με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Παρατηρήθηκε επιπλέον η χρήση ιδιαίτερου χειρόγραφου μπλόκ αποδείξεων πληρωμής σειράς Β' με συνεχόμενη αρίθμηση (από 1-34) για την εξόφληση.

9. Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της εκδότριας, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις εξόφλησης μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων. Αυτό επαληθεύτηκε και από την επιστροφή του ποσού των 5.000,00 € την 06-01-2016 σε λογαριασμό του διαχειριστή της ελεγχόμενης.

10. Το από 20-11-2015 συμφωνητικό που συντάχθηκε μεταξύ της ελεγχόμενης και της επιχείρησης «.....» είναι γενικής φύσης και έχει υποβληθεί στο taxis για να δοθεί νομιμοφάνεια.

11. Η προσφεύγουσα εταιρία δεν προσκόμισε κανένα άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

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).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η

παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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».

Στην συγκεκριμένη περίπτωση, η ουσία των ισχυρισμών της προσφεύγουσας για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, στηρίζεται στο φωτογραφικό υλικό με τις εργασίες που επισύναψε. Επ' αυτού παραθέτουμε αυτολεξεί τη θέση του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (Ε' Υποδ/νση Λάρισας): «Κατά την επίσκεψη στην έδρα της ελεγχόμενης ζητήθηκε να υποδειχθούν τα περιγραφόμενα στα ως άνω τιμολόγια έργα και διαπιστώθηκε ότι δεν είχε πραγματοποιηθεί καμία εργασία, καθότι δεν υπήρχαν διαφοροποιήσεις μεταξύ της αεροφωτογραφίας από το Google Earth με ημερομηνία 28-08-2015 και της εικόνας του περιβάλλοντος χώρου κατά την ημερομηνία του ελέγχου. Αυτό επαληθεύτηκε και από τη σύγκριση των αεροφωτογραφιών από το Google Earth με ημερομηνία 28-08-2015 και 30-10-2016».

Επειδή στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 12/6/2020 έκθεση μερικού ελέγχου του Ν. 4174/2013 και του Ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Ε' Υποδιεύθυνση Ελέγχων Λάρισας, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και

αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό, ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές επικαλούμενη την καλή της πίστη κατά το χρόνο λήψης των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή από την προσφεύγουσα προβάλλεται επικουρικά ο ισχυρισμός πως η εικονικότητα δεν αφορούσε τις ίδιες τις συναλλαγές, αλλά ενδεχομένως το πρόσωπο του εκδότη και πως σε κάθε περίπτωση η ίδια υπήρξε καλόπιστη έναντι αυτού. Ο εν λόγω ισχυρισμός δε γίνεται δεκτός, διότι όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Η προσφεύγουσα ως απόδειξη της πραγματοποίησης των επίδικων συναλλαγών στηρίζεται στο φωτογραφικό υλικό με τις εργασίες που επισύναψε. Επ'αυτού παραθέτουμε αυτολεξεί τη θέση του ελέγχου της υπηρεσίας που διενήργησε το έλεγχο των σχετικών συναλλαγών [Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (Ε'Υποδ/νση Λάρισας)]: *«Κατά την επίσκεψη στην έδρα της ελεγχόμενης ζητήθηκε να υποδειχθούν τα περιγραφόμενα στα ως άνω τιμολόγια έργα και διαπιστώθηκε ότι δεν είχε πραγματοποιηθεί καμία εργασία, καθότι δεν υπήρχαν διαφοροποιήσεις μεταξύ της αεροφωτογραφίας από το Google Earth με ημερομηνία 28-08-2015 και της εικόνας του περιβάλλοντος χώρου κατά την ημερομηνία του ελέγχου. Αυτό επαληθεύτηκε και από τη σύγκριση των αεροφωτογραφιών από το Google Earth με ημερομηνία 28-08-2015 και 30-10-2016»*. Εκ των ανωτέρω με σαφήνεια προκύπτει ότι η εικόνα του περιβάλλοντα χώρου, τουλάχιστον κατά δίμηνο πριν τη σύνταξη του μεταξύ τους συμφωνητικού, αλλά και πριν την έκδοση των επίμαχων τιμολογίων ήταν η ίδια με την εικόνα του χώρου την 30/10/2016.

Επειδή επομένως, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες στα κρινόμενα τιμολόγια υπηρεσίες παρασχέθηκαν γενικότερα. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρίας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, η διάρκεια των έργων και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων κ.λ.π., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται ότι η προσφεύγουσα δεν ενήργησε καλόπιστα, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013 ορίζεται : «*Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης*».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του αρ. 68 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος): «*1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά και όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση. 2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έτους μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους*».

Επειδή στο άρθρο 38 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται :

«*2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. [...] 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου*».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2015 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι η προθεσμία υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του οικείου έτους έληξε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013, στις 30/6/2016, ενώ η προθεσμία υποβολής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο του τελευταίου μήνα του ίδιου έτους (12/2015), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000, έληξε στις 31/1/2016. Συνεπώς νόμιμα και εντός του χρόνου παραγραφής (ήτοι έως την 31/12/2021) εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρων και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί κατάφωρης παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης .

Επειδή, καταρχήν, 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».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε 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 προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «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 την έκδοση 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.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις 16-02-2021 το αριθμ./04-02-2021 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και σε απάντηση αυτών η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ./08-03-2021 υπόμνημα απόψεων. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και καταχρηστικώς προσβαλλόμενος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 06/05/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμό/22-03-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2015 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	80.475,87€	80.475,87€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμό με αριθμό/22-03-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.και Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2015 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	63.825,69€	63.825,69€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.

