



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ: 11.10.2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1574

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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 24.05.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '.....', με Α.Φ.Μ., διατηρούσα ατομική επιχείρηση, κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού αριθ., κατά: **1)** της υπ' αριθ. / **05.05.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, **2)** της υπ' αριθ. / **05.05.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, **3)** της υπ' αριθ. / **05.05.2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, **4)** της υπ' αριθ. / **05.05.2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.05.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της '.....', με Α.Φ.Μ., 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:

1) Με την υπ' αριθ./05.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 18.315,00 €, πλέον 9.157,50 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), καθώς και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.945,69 €, και συνολικά 32.418,19 €.

2) Με την υπ' αριθ./05.05.2023 Οριστική, Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό Φ.Π.Α. 10.074,00 €, πλέον 3.431,50 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 13.505,50 €.

3) Με την υπ' αριθ./05.05.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό προστίμου 8.760,00 €, λόγω λήψης και καταχώρησης, κατά το φορολογικό έτος 2015, στα τηρούμενα βιβλία, οκτώ {8} εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 43.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 10.074,00 €, εκδόσεως ΑΕ με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν. 4308/2014 {Ε.Λ.Π.} και 13 § 1 του ν. 4987/2022 {Κ.Φ.Δ.} σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 5 του Κ.Φ.Δ., και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/2015.

4) Με την υπ' αριθ./05.05.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό προστίμου 5.037,00 € {10.074,00*50%}, το οποίο είναι ίσο με το 50% του Φ.Π.Α. που εξέπεσε λόγω λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της, οκτώ {8} εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 43.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 10.074,00 €, εκδόσεως ΑΕ με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 79 Ν. 4472/2017.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων, προέκυψαν σύμφωνα με το πόρισμα της από 05.05.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας α) εισοδήματος [Ν.4172/2013, Α.1293/2019 & Ν.4174/2013] β) Φ.Π.Α. [Ν.2859/2000 & Ν.4174/2013] γ) Ε.Λ.Π. [Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013], που διενεργήθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την αριθ./14.02.2023 εντολή ελέγχου, προκειμένου να θεραπεύσει την τυπική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων [...../2021 φορολογικού

έτους 2015 της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ], συνεπεία της με αριθ./09.05.2022 απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.

Λόγω της έναρξης λειτουργίας των Ελεγκτικών Κέντρων (ΕΛ.ΚΕ.) της Γ.Δ.Φ.Δ. βάσει της υπ' αριθ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Α ΕΞ 2022/05-04-2022 (ΦΕΚ Β' 1702/07-04-2022) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και της συνακόλουθης μεταφοράς της ελεγκτικής αρμοδιότητας του Τμήματος Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της νέας φορολογικής αρχής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Για την ίδια διαχειριστική περίοδο και φορολογικό έτος, έχουν εκδοθεί ανάλογες πράξεις οι οποίες ακυρώθηκαν με την υπ' αριθ./9-5-2022 απόφαση της Δ.Ε.Δ..

2. Η φορολογική αρχή έχοντας το βάρος της απόδειξης εν τούτοις δεν ανταπεξήλθε στην υποχρέωσή της αυτή και ουδέποτε απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

3. Τόσον με γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ [που έγιναν αποδεκτές από τον Υπ. Οικονομικών] όσον και την δικαστηριακή νομολογία [ΣΤΕ] έγιναν δεκτά τα εξής όσον αφορά το ζήτημα της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αλλά και την έκπτωση του Φ.Π.Α. των φορολογητέων δαπανών [εισροών] από το Φ.Π.Α. των εκροών με βάση τα τιμολόγια αυτά, έχουν γίνει δεκτά παγίως τα εξής:

3^α. ως προς το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της δαπάνης για την οποία έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη [σχετ. η με αριθ./2-6-2014 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.]

3^β. ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εικονικού τιμολογίου ως προς το πρόσωπο του εκδότη [σχετ. η με αριθ./30-5-2016 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.]

4. Ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργεί φορολογικές εγγραφές [επιβολή φόρων και λοιπών προστίμων] χωρίς να έχει συμπεριλάβει στην από 10/6/2021 [και χωρίς αριθμό] έκθεση κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων, το σύνολο των βιβλίων, στοιχείων, παραστατικών πληρωμών, έγγραφες συμβάσεις ανάθεσης εργασιών, σώματα επιταγών και λοιπά έγγραφα που προσκόμισε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ούτε και εκείνα τα έγγραφα που συνέλεξε από τρίτα πρόσωπα.

5. Στην από 5/5/2023 έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, περιέχονται διαπιστώσεις περισσότερες και διαφορετικές από εκείνες που διατυπώθηκαν στο υπ' αριθ./2023 σημείωμα ελέγχου.

6. Μη νομίμως συντάχθηκε μια ενιαία κοινή έκθεση ελέγχου για την εφαρμογή πλειόνων φορολογικών αντικειμένων ήτοι κοινή έκθεση ελέγχου για την εφαρμογή της φορολογίας εισοδήματος [Ν.4172/2013], Φ.Π.Α [Ν.2859/2000] και για την εφαρμογή του Ν.4304/2014.”

Σε συνέχεια η προσφεύγουσα κατέθεσε και το από 19.09.2023 “ΥΠΟΜΝΗΜΑ”, σύμφωνα με το οποίο επαναλαμβάνει περίπου τους ίδιους ισχυρισμούς με την ενδικοφανή της προσφυγή, ιδιαίτερα προβάλλει ισχυρισμούς επί της Έκθεσης των Αιτιολογημένων Απόψεων της

φορολογικής αρχής επί της Ενδικοφανούς Προσφυγής, και στην αρχή ισχυρίζεται νέα πραγματικά περιστατικά, πλην όμως αναφέρεται σε διαδοχή γεγονότων [αιτήματα για χορήγηση αντιγράφων από τη φορολογική αρχή, υπόδειξη εκ μέρους της φορολογικής αρχής νέου τρόπου ικανοποίησης αιτήματος, κλπ] τα οποία δεν ασκούν επίδραση στην υπό κρίση υπόθεση. Εξ' άλλου στην Υπηρεσία μας, δεν υπάρχουν τα ζητηθέντα έγγραφα τα οποία αιτείται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, ως ρητώς γνωστοποιήσαμε με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/17.07.2023 έγγραφο της Υπηρεσίας μας. Ο δε ισχυρισμός της αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1064/2017 Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

Άρθρο 2 Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής

“6. Ο υπόχρεος, ταυτόχρονα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, συνυποβάλλει στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο (σε οπτικό δίσκο - CD ή USB κλπ.), στον οποίο περιλαμβάνονται σε μαγνητική μορφή και σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή αρχείου: α), β), γ) τα έγγραφα και δικαιολογητικά που επικαλείται, συνοδευόμενα από υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται το ακριβές του περιεχομένου των στοιχείων του ηλεκτρονικού φακέλου.”

Επειδή, παρότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε την προβλεπόμενη ως άνω Υπεύθυνη Δήλωση για την ακρίβεια του περιεχομένου του ηλεκτρονικού φακέλου, και παρά την τυπική αυτή παράλειψη, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, εξετάζεται.

Επειδή, από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού διενεργήθηκε αρχικά, φορολογικός έλεγχος σύμφωνα με την υπ' αριθ. /11-03-2021 Εντολή Ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ. ΕΞ-01-2021 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ /04-02-2021), με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το από 29.09.2020 δελτίο πληροφοριών, που αφορά την προσφεύγουσα και η από 22.09.2020 έκθεση ελέγχου Ν.4308/2014 & Ν.4337/2015, που αφορά την επιχείρηση ‘..... ΑΕ’, με Α.Φ.Μ. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα, έλαβε στο φορολογικό έτος 2015 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 43.800,00€ πλέον Φ.Π.Α. 10.074,00 €, που εξέδωσε η ‘..... ΑΕ’, με Α.Φ.Μ., και τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ, μετά την κατάθεση εκ μέρους της προσφεύγουσας των απόψεων της επί του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 ΚΦΔ, λαμβάνοντας υπόψη τις αιτιάσεις και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν, έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) τα οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία από την ως άνω επιχείρηση, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. /09.05.2022 Απόφαση της Δ.Ε.Δ, με την οποία, έγινε αποδεκτή η με αριθ. πρωτ. /07.01.2022 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας, κατά της /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

φορολογικού έτους 2015, της/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, της/2021 Οριστικής Πράξης προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 79 ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2015 και της/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, λόγω τυπικής πλημμέλειας κατά την έκδοσή τους.

Ειδικότερα κρίθηκε ότι “οι ακυρωθείσες πράξεις ήταν πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4987/2022 [Κ.Φ.Δ.], η οποία συνίσταται στην αοριστία της έκθεσης ελέγχου, που καθιστά επιβεβλημένη τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων και, ως εκ τούτου, πρέπει να ακυρωθούν για λόγους τυπικής πλημμέλειας και να επαναληφθεί η διαδικασία”. Η προσφεύγουσα είχε ισχυριστεί με τη ενδικοφανή προσφυγή της, ότι για τις συναλλαγές της με την επιχείρηση «..... ΑΕ» με Α.Φ.Μ., χορήγησε προς αυτή τραπεζικές επιταγές, ήτοι την με αριθ. ΓΔ τραπεζική επιταγή της «.....» ποσού 31.119,00 € και την με αριθ. τραπεζική επιταγή της «.....» ποσού 9.225,00 €, προσκομίζοντας και τα αντίγραφα των επιταγών αυτών, ενώ για τις συναλλαγές της με την επιχείρηση «.....ΕΠΕ» και συγκεκριμένα για την εξόφληση του υπ’ αριθ./18-12-2015 Τ.Π.Υ., είχε προσκομίσει αντίγραφο της με αριθ. επιταγής του «.....» αξίας 11.700,00€. Κατά την απόφαση της Δ.Ε.Δ, δεν προέκυψε από τις σχετικές Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, να έχει ελεγχθεί η είσπραξη των ως άνω επιταγών από τις τράπεζες, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίθηκαν πλημμελείς και ακυρωτές για λόγους τυπικής πλημμέλειας και κατέστη επιβεβλημένη η επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: “οι εκδοθείσες και προσβαλλόμενες με την προσφυγή της πράξεις εκδόθηκαν χωρίς να συντρέχουν οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 5 του Ν. 4987/2022, ότι δεν φαίνεται να αποτελούν, κατά τον τύπο και την ουσία, νέες πράξεις, εκδοθείσες σε επανάληψη διαδικασίας, ότι επί του σώματός τους δεν υπάρχει λεκτικός προσδιορισμός ή οι ειδικές διατάξεις που να προβλέπουν την έκδοση των νέων πράξεων, καθώς και ότι σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για κάθε διαχειριστική περίοδο και για κάθε φορολογικό αντικείμενο, μία μόνο πράξη δύναται να εκδοθεί.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4987/2022 [Κ.Φ.Δ.], ορίζουν, ότι:

Άρθρο 25. Είσοδος σε εγκαταστάσεις

“5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.”.

Επειδή, η ως άνω διάταξη, ουδεμία συνάφεια παρουσιάζει και ουδεμία σχέση έχει με την υπό κρίση υπόθεση, καθώς αφορά την περίπτωση, κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση, έχοντας ήδη διενεργήσει πλήρη έλεγχο σε μία υπόθεση, αποκτά το δικαίωμα επανελέγχου της ίδιας υπόθεσης ή φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση εμφάνισης νέων στοιχείων, ενώ περαιτέρω

καθορίζεται εννοιολογικώς το “νέο στοιχείο” και οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης ταύτης.

Επειδή, εν προκειμένω υφίσταται φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε, κατόπιν εκδόσεως εντολής ελέγχου, συνεπεία της υπ’ αριθ./09.05.2022 Απόφασης της Δ.Ε.Δ., με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ’ αριθ. πρωτ./07.01.2022 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας, κατά των υπ’ αριθ./2021,/2022,/2022 &/2021, Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Επιβολής Προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, λόγω τυπικής πλημμέλειας κατά την έκδοσή τους, καθώς κρίθηκε ότι “οι ακυρωθείσες πράξεις ήταν πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4987/2022 [Κ.Φ.Δ.], η οποία συνίσταται στην αοριστία της έκθεσης ελέγχου, που καθιστά επιβεβλημένη τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων και, ως εκ τούτου, πρέπει να ακυρωθούν για λόγους τυπικής πλημμέλειας και να επαναληφθεί η διαδικασία”. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες ως άνω πράξεις, φέρουν όλα τα αναγκαία από το νόμο (σύμφωνα με το άρθρο 37 Ν. 4987/2022 [Κ.Φ.Δ.]), κατ’ εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας της Διοίκησης, που διέπει και δεσμεύει τη δράσης της εν συνόλω, ενώ δεν δύναται εκ των πραγμάτων να συντρέχει παραβίαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων ή των αυτοτέλειας των φορολογικών αντικειμένων, δεδομένου ότι δεν ελέγχονται περισσότερες χρήσεις, αλλά μόνο μία, -φορολογικό έτος 2015 -, ενώ για κάθε φορολογία (Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ε.Λ.Π.), μία πράξη έχει εκδοθεί.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα αόριστα και ανυπόστατα προβάλλει το επιχείρημα, της υποχρέωσης της Φορολογικής Διοίκησης να εκδίδει για κάθε μία πράξη, μία ξεχωριστή έκθεση ελέγχου, χωρίς να επικαλείται νομοθετική διάταξη που να προβλέπει τέτοια υποχρέωση και, συνεπώς να παραβιάζεται. Άλλωστε επί της έκθεσης ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η οποία αποτελεί και την ειδική, πλήρη, επαρκή και σαφή αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και η οποία συνετάγη κατόπιν μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π., βάσει συγκεκριμένης, ενιαίας εντολής ελέγχου, προς επανάληψη διαδικασίας, γίνεται διάκριση των φορολογιών: α) επί του τίτλου της, β) επί του ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 4_ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ, όπου και παρατίθενται αναλυτικώς οι νομοθετικές διατάξεις που τυγχάνουν εφαρμογής και λαμβάνονται υπόψη για κάθε φορολογικό αντικείμενο χωριστά, ενώ ακολούθως τόσο γ) επί του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, Κεφάλαιο 5. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΟΥ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ, όσο και δ) επί του ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 8_ ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ, καταγράφονται διακριτά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις, η αιτιολογία εκάστης και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων για κάθε αντικείμενο φορολογίας.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: “η φορολογική αρχή, έχοντας το βάρος της

απόδειξης, δεν απέδειξε με επαρκή και ειδική αιτιολογία, την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και την ανυπαρξία της καλής της πίστης, ενώ περαιτέρω, με πλημμελή αιτιολόγηση κατά παράβαση των οικείων διατάξεων επέβαλε πρόστιμα με τις οικείες πράξεις επιβολής προστίμων.”

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι: “..... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, 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 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. 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, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 {Ε.Λ.Π.} (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζουν, ότι:

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.

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.”

Άρθρο 15. Αυθεντικότητα του τιμολογίου

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: “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 εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι : “Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, 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, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή επίσης σύμφωνα και με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ κρίθηκε ότι 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 υπ' αρ. 1238/2018 απόφαση του ΣτΕ, (σκέψη 3): *“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) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.*

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί

αποδείξεως [άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρισίμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποιθήσεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων”.

Επειδή, καλόπιστος λήπτης θεωρείται αυτός που επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και προσοχή όσον αφορά στην πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και στο πρόσωπο του εκδότη και παρ' όλα αυτά δεν ήταν σε θέση να διακρίνει οποιαδήποτε παρατυπία που να τον βάλει σε υποψίες σχετικά με την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣτΕ 505/2012](#), όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: “**1.** Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους...”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: “Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: **α)** πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, **β)** αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, **γ)** εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ: “**2.** Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η

φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: **A.** 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. **B.** Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ)."

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1097/2016, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ: "**15** Και ναι μεν η άνω συμπαιγνία του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, με τις εντεύθεν σε βάρος τους έννομες συνέπειες, πλην όμως αυτή, δεν μπορεί επ' ουδενί, να έχει **δυσμενή επίδραση** και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης, ούτε να δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την, ως άνω εκτεθείσα έννοια. **16.** Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του Φ.Π.Α., με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στο λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό, ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι

εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα, ως άνω, ήδη αναλυθέντα, και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για το λήπτη, λόγω πραγματοποίησης της συναλλαγής”.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, των υπό κρίση τιμολογίων, που εξέδωσε η ‘..... ΑΕ”, με Α.Φ.Μ.

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1		30/04/2015	8.000,00	1.840,00
2		30/04/2015	5.000,00	1.150,00
3		30/04/2015	9.000,00	2.070,00
4		30/04/2015	3.300,00	759,00
5		29/08/2015	4.000,00	920,00
6		29/05/2015	3.500,00	805,00
7		26/06/2015	3.000,00	690,00
8		26/06/2015	8.000,00	1.840,00
		ΣΥΝΟΛΟ	43.800,00	10.074,00

αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, και εμπεριστατωμένα στις από 17.12.2021 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. & Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, τα πορίσματα των οποίων υιοθετήθηκαν από τον παρόντα έλεγχο, ήτοι, σύμφωνα με την από 05.05.2023 Έκθεση μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π., του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

σελ. 9 έκθεσης ελέγχου “με βάση τα αποτελέσματα των παραπάνω επιπρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων δεν τροποποιήθηκε το πόρισμα του αρχικού ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού”,

σελ. 27-29 έκθεσης ελέγχου “... όπως προκύπτει από την εμπεριστατωμένη Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/14, 4174/13 και Ν.4337/2015 των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, και η νομική οντότητα «..... ΑΕ» ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτή πάρα ταύτα ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, για το σύνολο των παρασχεθεισών υπηρεσιών που αναφέρονται στα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, στο φορολογικό έτος 2015. Συγκεκριμένα για την εν λόγω επιχείρηση, τόσο από τον επιτόπιο έλεγχο των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, όσο και κυρίως από τις μαρτυρίες περιοίκων κι εκμισθωτών, διαπιστώθηκε ότι:

«ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 1:

Α) Στο γραφείο που δηλώνει ως έδρα της, επί της οδού στην Αθήνα δεν λειτούργησε για το ελεγχόμενο διάστημα.

Β) Στο υποκατάστημα-γραφείο, επί της οδού στην Αθήνα δεν λειτούργησε για το ελεγχόμενο διάστημα.

Γ) Όσον αφορά το υποκατάστημα, μαρμαράδικο, στη λεωφόρο, κατά δήλωση της νόμιμου εκπροσώπου της οντότητας που λειτουργούσε στη διεύθυνση αυτή κατά τον επιτόπιο έλεγχο, ίσως λειτουργούσε αλλά σε διάστημα προγενέστερο του ελεγχόμενου

διαστήματος, ενώ σύμφωνα με μισθωτήριο από την 21/5/2014 λειτουργούσε άλλη οντότητα, στην οποία έχουν καταλογισθεί παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μάλιστα ο ένας εκ των ληπτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί οντότητα που είναι βασικός προμηθευτής του βασικού προμηθευτή της ελεγχόμενης, ενώ και στις δύο αυτές οντότητες καταλογίσθηκε η έκδοση κι η λήψη πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων από την υπηρεσία μας.

Δ) Σχετικά με το υποκατάστημά της, στο χλμ, στο Κορωπί, ο εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το μισθωτήριο συμβόλαιο που ήταν κατατεθειμένο στη ΔΟΥ, ενώ δε γνωρίζει την ελεγχόμενη και τον νόμιμο εκπρόσωπό της.

Ε) Όσον αφορά το υποκατάστημά της, γραφείο στην οδό στην Καλλιθέα ένοικος του κτιρίου μας ενημέρωσε ότι δε λειτούργησε ποτέ, ενώ ο εκμισθωτής του χώρου μας ενημέρωσε ότι η ελεγχόμενη παρέμεινε έως τον 11/2014, ο έλεγχος όμως διαπίστωσε ότι δηλώνει εισοδήματα έως τον 3/2014, όταν κι αποχώρησε αφήνοντας απλήρωτα ενοίκια κι οφειλές. Ο εκμισθωτής μας ενημέρωσε επίσης ότι ουδέποτε κατάφερε να βρει κάποιον απ' τους εκπροσώπους της ελεγχόμενης.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 2: Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφοράς έδρας ή υποκαταστημάτων.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 3: Δε βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός της ελεγχόμενης.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 4: Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία της.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 5: Από τη συμπληρωματική καταγγελία του με αρ. /23.3.2016 πληροφοριακού δελτίου (Π.Δ.) το οποίο διαβίβασε στην υπηρεσία η Διεύθυνση Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) κι έλαβε τον αρ. πρωτ. ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠ /3.11.2016, προέκυψε ότι μεταξύ άλλων εμπλέκεται και η ελεγχόμενη οντότητα σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 6: Η ελεγχόμενη μετά τον Οκτώβριο του 2014 δε δηλώνει εργαζόμενους στον ΕΦΚΑ

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 7: Η ελεγχόμενη δεν κατέβαλλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ για τους υπαλλήλους που δήλωνε πως απασχολούσε τη φορολογική χρήση 2013 αλλά και μετέπειτα, με αποτέλεσμα το ελληνικό δημόσιο να ζημιωθεί από εισφορές ύψους τουλάχιστον 320.610,28 ευρώ.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 8: 17 τουλάχιστον εργαζόμενοι από τους 26 που ανταποκρίθηκαν σε ερώτημά με εργοδότη την ελεγχόμενη, δεν είχαν συναντήσει ποτέ τον ιδιοκτήτη-νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης, 2 τον είχαν δει μία φορά, ένας ελάχιστες φορές, ενώ οι υπόλοιποι δεν απάντησαν.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 9: Η ελεγχόμενη δεν πραγματοποίησε εισαγωγές, εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών-λήψεις υπηρεσιών αμελητέας αξίας από ενάρξεως της (έτος 2013) έως και το φορολογικό έτος 2017.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 10: Για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014-2017 έχουν πραγματοποιηθεί πιστώσεις συνολικής αξίας 1.166.023,93 € και χρεώσεις συνολικής αξίας 1.177.269,39 €, αντίστοιχα η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων που δηλώνεται ότι εξέδωσε (σύμφωνα με τις ΜΥΦ) η ελεγχόμενη, τα φορολογικά έτη 2014-2017, ανέρχεται στα 51.821.846,44 €, ενώ η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων που δηλώνεται ότι έλαβε (σύμφωνα με τις ΜΥΦ) η ελεγχόμενη, τα φορολογικά έτη 2014-2017, ανέρχεται στα 33.051.718,29 €.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ 11: Για το φορολογικό έτος 2015 η ελεγχόμενη δηλώνει ή δηλώνεται ως λήπτρια 27 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 66.485,77 €, (εκ των οποίων συναλλαγή καθαρής

αξίας 31.238 € την ανέλαβε κατόπιν ιδιωτικού συμφωνητικού τρίτος κι επομένως δεν την είχε πραγματοποιήσει η ελεγχόμενη), ενώ δηλώνει ή δηλώνεται ως εκδότρια 938 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 4.715.400,89 €, δίχως η ελεγχόμενη να δηλώνει υπαλλήλους για τη χρονιά αυτή.”

σελ. 32 έκθεσης ελέγχου “στο φορολογικό έτος 2015 η ελεγχόμενη έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΑΕ», (ΑΦΜ/Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ), με έδρα τη διεύθυνση- Αθήνα και δραστηριότητα «υπηρεσίες φύλαξης», τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς έστω και αν πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές, αυτές πραγματοποιήθηκαν από διαφορετικό πρόσωπο από αυτό του εκδότη,....”.

Δηλαδή, η εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων, επιχείρηση είναι ανύπαρκτη συναλλακτικά επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό και την υλικοτεχνική υποδομή (μηχανήματα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) για να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες συναλλαγές.

Επειδή, ως προς την καλοπιστία της προσφεύγουσας, η αρμόδια ελεγκτική αρχή [3^ο ΕΛ.ΚΕ] διενεργώντας πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατά τα διαλαμβανόμενα στην υπ’ αριθ. 1603/2022 απόφαση της ΔΕΔ, προέβη στις ακόλουθες ενέργειες και διαπιστώσεις:

“Σε εκτέλεση της υπ’ αριθ./09-05-2023 Απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και της συνακόλουθης υπ’ αριθ...../14-02-2023 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος απέστειλε το υπ’ αριθ. πρωτ./06-03-2023 Έγγραφο προς την Δ/νση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της «.....», με το οποίο ζητήθηκε, εκτός της αποστολής φωτοαντιγράφων των σωμάτων των υπ’ αριθ. και τραπεζικών επιταγών, να γνωστοποιηθεί η ημερομηνία και ο τελικός κομιστής που πραγματοποίησε την είσπραξη των εν λόγω επιταγών, προκειμένου να διαπιστωθεί η σχέση των παραστατικών με την εκδότρια και να διασταυρωθεί από τις υποβληθείσες ΜΥΦ η οικονομική δραστηριότητα-συναλλαγές.”

Η «.....», σε απάντηση του υπ’ αριθ. πρωτ./06-03-2023 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών, απέστειλε την με αρ. πρωτ./05-05-2023 Επιστολή, με συνημμένα τα αντίγραφα των αιτούμενων στοιχείων, σύμφωνα με τα οποία “τελικός κομιστής που εισέπραξε τα ποσά των επίμαχων τραπεζικών επιταγών εμφανίζεται να είναι ο κ. με Α.Δ.Τ., ενώ μετά από έρευνα του ελέγχου στα ηλεκτρονικά αρχεία της Υπηρεσίας μας (ΤΑΧΙΣ, ΜΥΦ και ELENXIS) δεν προέκυψε οποιαδήποτε σχέση του συγκεκριμένου προσώπου με την επιχείρηση «..... ΑΕ» με Α.Φ.Μ. (εταιρική, εμπορική, έμμισθη κ.λ.π.). “

Επιπρόσθετα όμως, αναζητήθηκε η αναλυτική κίνηση, κατά το έτος 2015, των ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για την επιχείρηση «..... ΑΕ» με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα του με αριθμό IBAN μοναδικού λογαριασμού στην «.....», η οποία διαβιβάστηκε ηλεκτρονικώς στην αρμόδια ελεγκτική αρχή [3^ο ΕΛ.ΚΕ] μέσω της λειτουργίας της ειδικής διαδικτυακής εφαρμογής του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ και ΛΠ). “Από τον έλεγχο του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού δεν προέκυψε η πίστωση των ποσών των επίμαχων τραπεζικών επιταγών.”

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ως προς τη νομιμότητα έκπτωσης της παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του καλόπιστου λήπτη, δεν ευσταθεί, είναι

αβάσιμος και απορριπτέος, καθώς βασική προϋπόθεση ώστε να θεωρηθεί ο λήπτης των εικονικών φορολογικών στοιχείων καλόπιστος είναι να έχει εξοφληθεί η συνολική αξία των εν λόγω φορολογικών στοιχείων μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής. Περαιτέρω, από τις προσκομισθείσες στον έλεγχο αποδείξεις είσπραξης μετρητών, δεν προέκυψε το ονοματεπώνυμο του λήπτη ούτε υπάρχει ολογράφως η υπογραφή του εισπράκτορα, ενώ, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016, ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, 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 τα ως άνω εκτεθέντα, στην έκθεση ελέγχου αιτιολογούνται πλήρως οι λόγοι εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων αποδεικνύοντας πλήρως κι εμπεριστατωμένα τη συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη ως εκ του γεγονότος ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής του υποδομής και του προσωπικού που απασχολούσε δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές που περιγράφονται στα τιμολόγια με αποτέλεσμα να κριθούν αυτά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η φορολογική αρχή ανταποκρίθηκε πλήρως στο δικό της βάρος απόδειξης ως προς την απόδειξη της εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη ώστε να στοιχειοθετηθεί νομίμως η παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου. Κατόπιν τούτων δε δεν τίθεται ζήτημα συνδρομής καλής πίστης στο πρόσωπο της λήπτριας και προσφεύγουσας, η οποία **δεν απέδειξε ότι τελούσε σε καλή πίστη**, καθόσον η προσφεύγουσα τόσο με την ενδικοφανή προσφυγή όσο και με το υπόμνημά της, δεν αντικρούει τους ισχυρισμούς του ελέγχου ως προς τον τελικό κομιστή των επιταγών.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το υπ' αριθ./18-12-2015 τιμολόγιο της επιχείρησης «..... Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 11.700,00€ και Φ.Π.Α. 2.691,00€ εξοφλήθηκε με την υπ' αριθ. τραπεζική επιταγή του «.....», σύμφωνα με την από 25/12/2015 απόδειξη που προσκομίσθηκε, δεν ευσταθεί, είναι αβάσιμος και, κατά τούτο, απορριπτέος, διότι, σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ./04-05-2023 Επιστολή της τράπεζας "Eurobank", σε απάντηση του υπ' αριθ. πρωτ./06-03-2023 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν έρευνας που διενεργήθηκε, **"δεν εντοπίστηκε καμία επιταγή στα συστήματά της με αυτά τα στοιχεία."** Επιπλέον όμως, αναζητήθηκε η αναλυτική κίνηση των ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. κατά το έτος 2015, ήτοι του με αριθμό IBAN μοναδικού λογαριασμού στην «.....», η οποία διαβιβάστηκε ηλεκτρονικώς στην αρμόδια ελεγκτική αρχή [3^ο ΕΛ.ΚΕ] μέσω της λειτουργίας της ειδικής διαδικτυακής εφαρμογής του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και

Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ και ΛΠ). “Από τον έλεγχο του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού δεν προέκυψε η πίστωση του ποσού της επίμαχης τραπεζικής επιταγής.”

Επειδή, αντίθετα με όσα η προσφεύγουσα υποστηρίζει, στο άρθρο 66 §5 του 4987/2022 [Κ.Φ.Δ.], με το οποίο δίνεται ο ορισμός τόσο της διοικητικής παράβασης της έκδοσης/λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων όσο και του ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής εξαιτίας της εκδόσεως/λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθιερώνεται **αντικειμενική ευθύνη** του εκδότη/λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς ουδεμία προϋπόθεση υπάρξεως δόλου απαιτείται εκ του νόμου να συντρέχει είτε στο πρόσωπο του εκδότη είτε στο πρόσωπο του λήπτη.

Επειδή, εξ όλων των ανωτέρω προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι η φορολογική αρχή, απέδειξε, διενεργώντας πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ότι η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2015 είναι λήπτρια εικονικών, ως προς το πρόσωπο, φορολογικών στοιχείων της εκδότριας εταιρείας, «..... ΑΕ», με Α.Φ.Μ., **καθώς δεν τελούσε, ούτε απέδειξε την καλή της πίστη και ορθώς, κατά την έκθεση ελέγχου, στη φορολογία εισοδήματος,** δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 55.500,00 ευρώ, ήτοι ποσό 43.800,00 ευρώ της αξίας των εικονικών τιμολογίων και ποσό 11.700,00 ευρώ, ήτοι η αξία ενός (1) Τ.Π.Υ., που έλαβε από την επιχείρηση «.....ΕΠΕ», με την αιτιολογία ότι εξοφλήθηκε χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου, **στη δε φορολογία Φ.Π.Α.,** δε αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές η αξία των εικονικών τιμολογίων (εισορών), ποσού 43.800,00 ευρώ και από το φόρο εκροών, ο αναλογούν ΦΠΑ των τιμολογίων αυτών, ποσού 10.074,00 ευρώ, και αιτία της λήψεως των εικονικών τιμολογίων, επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 και άρθρου 79 του Ν. 4472/2017.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας, περί βάρους απόδειξης της φορολογικής αρχής και περί ύπαρξης καλής πίστεως από μέρους της, κατά την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για επιβολή παρανόμως της υπ’ αριθ./05.05.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 & της υπ’ αριθ./05.05.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **αφενός** είναι αόριστος, καθώς η προσφεύγουσα συγχέει στον προβαλλόμενο ισχυρισμό της, τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και τις εκδοθείσες πράξεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, τις οποίες όμως προσέβαλε δια ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία έγινε δεκτή και αυτές ακυρώθηκαν, με τον έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο οποίος διενεργήθηκε προς θεραπεία της τυπικής πλημμέλειας, **αφετέρου,** τούτος είναι αβάσιμος, δεν ευσταθεί, αλυσιτελώς προβάλλεται, ως ερειδόμενος επί εσφαλμένων προϋποθέσεων, και δέον να απορριφθεί.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται “την ακυρότητα της διαδικασίας διενέργειας του φορολογικού ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επικαλούμενη λόγους που αφορούν την από 10/06/2021 έκθεση κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ Χολαργού”.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός δέον να απορριφθεί ως αλυσιτελώς και απόπως προβαλλόμενος, δεδομένου ότι, ως λόγος ακύρωσης των υπό κρίση πράξεων οριστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμων του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλεται υποτιθέμενη παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας κατάσχεσης, που έλαβε χώρα στο πλαίσιο άλλου φορολογικού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, βάσει άλλης εντολής ελέγχου, που κατέληξε σε έκδοση οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου, οι οποίες προσβλήθηκαν διά ενδικοφανούς προσφυγής, επί της οποίας εξεδόθη απόφαση της ΔΕΔ, με την οποία η ενδικοφανής προσφυγή έγινε δεκτή, για τους λόγους που ορίζονται στο διατακτικό της. Συνεπώς οποιοσδήποτε ισχυρισμός παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που ακολουθήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, θα έπρεπε να είχε προβληθεί σε προγενέστερο στάδιο και δη, στο πλαίσιο της προσβολής διά της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσα, των εκδοθεισών πράξεων της Δ.Ο.Υ. Χολαργού της, επί της οποίας όμως έχει εκδοθεί η/2022 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, περαιτέρω τονίζετε, ότι, οι προσβαλλόμενες διά της παρούσης, πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εκδόθηκαν συνεπεία έκδοσης εντολής και διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ένεκα της υπ' αριθ./2022 απόφασης της ΔΕΔ, σύμφωνα με την οποία, ήτο επιβεβλημένη η επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως προς την είσπραξη των ως άνω επιταγών, ήτοι προς θεραπεία της συγκεκριμένης πλημμέλειας, η οποία κρίθηκε τυπική.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, “στην από 05.05.2023 έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, περιέχονται διαπιστώσεις περισσότερες και διαφορετικές από εκείνες που διατυπώθηκαν στο υπ' αριθ./2023 σημείωμα ελέγχου” και, κατά τούτο, πάσχουν.

Επειδή, με το άρθρο 20§2 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του”.

Επειδή, το δικαίωμα αυτό, εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999 - ΦΕΚ Α' 45), όπου ορίζεται ότι: “1) Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 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) ...”.

Επειδή, περαιτέρω κατ' εφαρμογή της ως άνω συνταγματικής επιταγής, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ προβλέπει ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα

διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, τα ανωτέρω διευκρινίστηκαν με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΑΕΞ 2014/02-05-2014 έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, όπου αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: "Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου., ...» .

Επειδή, όπως έχει κριθεί, η επίδοση του σημειώματος μαζί με την κλήση πρέπει να γίνεται με το πέρας του ελέγχου, δηλαδή μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα, η διάρκεια του οποίου εκτιμάται κατά τις περιστάσεις. Το χρονικό τούτο διάστημα αρχίζει από το πέρας του ελέγχου, δηλαδή από την ολοκλήρωση των ελεγκτικών διαδικασιών στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία, μετά την οποία πρέπει στο επιδιδόμενο σημείωμα να περιγράφονται, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, οι παραβάσεις που εξακριβώθηκαν, επί των οποίων καλείται να παράσχει εξηγήσεις ο επιτηδευματίας. Με το περιεχόμενο αυτό, το σημείωμα διακρίνεται σαφώς από την έκθεση ελέγχου, η δε επίδοσή του στον επιτηδευματία, που προηγείται, κατά τα ως άνω, από τη σύνταξη και την κατάρτιση της εκθέσεως ελέγχου, αποβλέπει ταυτοχρόνως

στη διευκόλυνση της συντάξεώς της και στη διασφάλιση της ακριβείας της, με τη λήψη υπόψη των ισχυρισμών του επιτηδευματία.

Επειδή, σύμφωνα με την από 29.05.2023 Έκθεση Αιτιολογημένων Απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής, στην προσφεύγουσα, με βάση τα αποτελέσματα των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, διαπιστώθηκε μη τροποποίηση του πορίσματος και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ. /13-04-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με τον υπ' αριθ. /13-04-2023 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, τον υπ' αριθ. /13-04-2023 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, τον υπ' αριθ. /13-4-2023 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 7 Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 και τον υπ' αριθ. /13-4-2023 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικού έτους 2015. Επί του, ως άνω, σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε απόψεις, διά του υπ' αριθ. πρωτ. /02-05-2023 Υπομνήματός της.

Επειδή, η αρμόδια Φορολογική Αρχή, εν προκειμένω το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως ήτο υποχρεωμένη να πράξει, κατ' εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας που διέπει τη δράση της περιέλαβε στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, *ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7_ ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΟΥ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΣΤΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ*, με πλήρη, σαφή, επαρκή και ειδική αιτιολογία, την αντίκρουση των ισχυρισμών που η προσφεύγουσα διατύπωσε διά του Υπομνήματός της, η δε έκθεση ελέγχου δεν περιέχει_παραβάσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε κάθε δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με όλες τις διαπιστωθείσες διαφορές του ελέγχου και να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως της.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει παραβάσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε, γεγονός που επιρρωνύεται, από την ανυπαρξία οιασδήποτε διαφοράς μεταξύ σημειώματος διαπιστώσεων και έκθεσης ελέγχου, αναφορικά με τα καταλογισθέντα ποσά.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 1 του Ν. 4987/2022 Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, *“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, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 4987/2022 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις, “1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται”.

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 (ΚΔΔ) ορίζει ότι “οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν, προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές”.

Επειδή, κατά τη θεωρία, αλλά και τη νομολογία (Ευγενία Πρεβεδούρου_Γενικό Διοικητικό Δίκαιο_Κεφ. 5_Προθεσμίες προς ενέργεια, ΣτΕ 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια για τη Διοίκηση, είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν, προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. “Δεν αποκλείεται πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός, (αποκλειστική προθεσμία), να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση, να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου”. Εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη Διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους, έχουν, κατά κανόνα ως σκοπό, να πιάσουν τα διοικητικά όργανα, να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες διοικητικές ενέργειες, αποσκοπώντας στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, και η υπέρβασή τους δεν συνιστά αναρμόδια, κατά χρόνο, την οικεία αρχή να προβεί σε έκδοση των πράξεων, μη προβλεπόμενης εξάλλου σε τέτοια περίπτωση, ποινής ακυρότητας (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, στην περίπτωση, κατά την οποία, ο νομοθέτης επιθυμεί η προθεσμία να είναι αποκλειστική για τη Διοίκηση, το ορίζει ρητώς, απερίφραστα και με τρόπο εξαντλητικό.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος από την προθεσμία της εντολής ελέγχου, ήτοι στις 05.05.2023, ενώ η διάρκεια του ελέγχου στην υπ’ αριθ./14.02.2023 εντολή ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, οριζόταν στις 30.04.2023. Περαιτέρω, εφόσον στο προαναφερόμενο άρθρο δεν υπάρχει ποινή ακυρότητας, ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί στοιχείο του κύρους των προσβαλλομένων πράξεων. Άλλωστε, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ότι προξενήθηκε σε εκείνην βλάβη καθ’ οιονδήποτε τρόπο λόγω της καθυστέρησης αυτής. Συνεπώς, δεν υφίσταται λόγος που να καθιστά τις πράξεις ακυρωτές και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προσβαλλόμενος.

Επειδή, ως προεκτέθη και είναι γνωστό, η αρμοδιότητα των Ελεγκτικών Κέντρων Αττικής καθορίστηκε βάσει της υπ’ αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α ΕΞ 2020 Απόφασης του Διοικητή της

Α.Α.Δ.Ε. περί σύστασης Ελεγκτικών Κέντρων (ΕΛ.ΚΕ.) & της υπ' αριθ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. ΑΕΞ 2022 / 05-04-2022 (ΦΕΚ Β' 1702/07-04-2022) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ο σχετικός ισχυρισμός της δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 "...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..."

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 16 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), όπως ισχύει, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης και ορίζεται εκτός των άλλων "1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.....".

Επειδή, σύμφωνα με το υπ. αριθ./5.9.2006 έγγραφό της Δ/νσης Οργάνωσης, με το οποίο κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ./10.08.2006 έγγραφο του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α, σχετικά με τον ορισμό της διαδικασίας επικύρωσης διοικητικών εγγράφων, για την επικύρωση αντιγράφου εγγράφου γίνεται, από το αρμόδιο όργανο της Διοίκησης, επισημειωματική πράξη στο σώμα του αντιγράφου ή φωτοαντιγράφου. Η πράξη αυτή τίθεται σε σημείο του φωτοαντιγράφου, αντίστοιχο με εκείνο όπου και στο πρωτότυπο έγγραφο υπάρχει ή τελική υπογραφή και του αρμόδιου οργάνου.

Επειδή, εν προκειμένω και σύμφωνα με την έκθεση των αιτιολογημένων απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε ακριβές αντίγραφο των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και της έκθεσης ελέγχου, επί της οποίας αυτή ερείδεται, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες, ενώ τα πρωτότυπα, τα οποία φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων από το νόμο οργάνων, τηρούνται στον φυσικό φάκελο της υπόθεσης στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, ο σχετικός ισχυρισμός δέον να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 05.05.2023 έκθεση ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, ορθά και νόμιμα με βάση τα πιο πάνω αναφερόμενα και έπειτα από τη διενέργεια των επιβεβλημένων πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, επιβλήθηκαν τα επίδικα ποσά φόρου και προστίμων με την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./24.05.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της '....., με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ./05.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 32.418,19 €.

2) της υπ' αριθ./05.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό Φ.Π.Α. βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ: 13.505,50 €

3) της υπ' αριθ./05.05.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 Ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 8.760,00 €

4) της υπ' αριθ./05.05.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν.4472/2017, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 5.037,00 €

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.

