



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20-02-2024

Αριθμός απόφασης: 441

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 07-11-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, που εδρεύει στο Αττικής, οδός αριθ., κατά:

α) Της με αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της με αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-11-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. Με την με αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ποσού 6.765,20€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1.691,30€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.128,65€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **9.585,15€.**

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017, πέραν των λογιστικών διαφορών, του άρθρου 22 περιπτ. α' του ν. 4172/2023 (ΚΦΕ) συνολικού ποσού 3.196,79€ καθώς διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο εγγραφές που αφορούν δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και του άρθρου 22 περιπτ. γ' του ίδιου νόμου συνολικού ποσού 982,40€ καθώς διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο εγγραφές που δεν αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, δαπάνες συνολικής αξίας 4.000,00€, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 και 23 β' του ίδιου νόμου καθώς διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα βιβλία δαπανών καθαρής αξίας εκάστης άνω των 500€, τα οποία δεν εξοφλήθηκαν ολικά ή τμηματικά με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

Επίσης διαπιστώθηκε ότι εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της την δαπάνη που αφορά σε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής (Τ.Π.Υ. με αριθμ./20-09-2017 και/30-9-2017), με καταχωρηθείσα στα βιβλία συνολική καθαρή αξία 13.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.240,00€, εκδόσεως της εταιρείας «..... Ε.Π.Ε.» – Α.Φ.Μ.

Από το σώμα των ανωτέρω τιμολογίων διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για παροχή υπηρεσιών – κατασκευαστικών εργασιών (.....) που έλαβαν χώρα στην διεύθυνση της έδρας της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας –, Αττικής.

B. Με την με αριθμ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, ποσού 3.983,50€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού/991,76€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **5.975,26€.**

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι στην προσφεύγουσα προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά, στις ως άνω αναφερόμενες δαπάνες του άρθρου 22 περιπτ. α' και γ' του ν. 4172/2023 (ΚΦΕ) καθώς και στα ως άνω αναφερόμενα εικονικά τιμολόγια, το κρινόμενο φορολογικό έτος

2017 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών της υπηρεσίες γλύπτη, δυνάμει της υπ' αριθμ./10-04-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αφορμή, για τον κρινόμενο έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2022/ 14/03/2022 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και της από 30/03/2021 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα κατά τη φορολογική περίοδο 2017 έλαβε από την επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.» – Α.Φ.Μ., η οποία χαρακτηρίστηκε ως ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση, δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 13.500 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 09-10-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας φορολογικής αρχής η οποία έλαβε υπ' όψη τα αποτελέσματα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου που αναφέρονται στο προαναφερόμενο Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η Φορολογική Αρχή δεν της κοινοποίησε εντολή για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.
- 2) Κατά την έκδοση της εντολής ελέγχου παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 περ. β' του ΚΦΔ δεδομένου ότι κατά το χρόνο έκδοσης αυτής (2023) είχε λήξει η προθεσμία υποβολής και της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2021 και εκ τούτου έπεται ότι ο έλεγχος θα μπορούσε να διενεργηθεί μόνο στα φορολογικά έτη 2021, 2020, και 2019 επ' ουδενι όμως και στο φορολογικό έτος 2017.
- 3) Από το περιεχόμενο των προσβαλλόμενων πράξεων απουσιάζουν ο συντελεστής φόρου επί του καθαρού εισοδήματος, ο συντελεστής φόρου (ΦΠΑ) επί των φορολογητέων εκροών, το καθαρό εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ο συντελεστής της ειδικής εισφοράς καθώς και οι λόγοι για τους οποίους το 3 ΕΛ.ΚΕ. προέβη στον προσδιορισμό του φόρου και ο τρόπος με τον οποίο υπολογίσθηκε ο φόρος.
- 4) Για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος δεν συνετάγει και δεν της κοινοποιήθηκε προσωρινός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 αλλά αντί αυτού προσωρινός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 εις τον οποίο εσφαλμένως καταλογίζοντο ανύπαρκτες φορολογικές υποχρεώσεις.
- 5) Στην έκθεση ελέγχου υπάρχουν περισσότερες και διαφορετικές διαπιστώσεις από εκείνες που διαπιστώθηκαν στο υπ' αριθ. /2023 Σημείωμα Ελέγχου του άρθρου 28 λαο άρθρου 62 του ΚΦΔ.
- 6) Από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου ουδόλως αποδεικνύεται η φορολογητέα ύλη την οποία ο έλεγχος προσέθεσε στα δηλωθέντα καθαρά εισοδήματά της ενώ αυθαίρετως και

εναντίως, δεν αναγνώρισε πραγματικές φορολογητέες εκροές οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας.

7) Από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου ουδόλως αποδεικνύεται η εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων που εξέδωσε επί ονόματί της η εταιρεία ΕΠΕ και κατ' επέκταση τα τιμολόγια αυτά αποτελούν νόμιμα φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν σε εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και ορθώς καταχωρήθηκαν στα βιβλία της.

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι :

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

« 5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' « Μη εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες » του Ν. 4172/2013:

« Οι ακόλουθες επιχειρηματικές δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α)

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) [...]»

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

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου στην από 9-10-2023 οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 44) αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα ως εξής:

«...1. Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του Α) Υπομνήματος, και όπως αναλυτικά αναγράφεται στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.2 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ εδάφια Α) και Β) του υπ'άρθ. ΧΕΙΡ/2023 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (Σ.Δ.Ε) (σελ 5) αλλά και της παρούσας έκθεσης (σελ 5) εστάλησαν από την Φορολογική Διοίκηση (Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν μεταφοράς του τμήματος ελέγχου) δύο (2) έγγραφα Κοινοποίησης Εντολής Ελέγχου με συστημένη επιστολή μέσω των ΕΛ.ΤΑ. με ημερομηνίες 07/04/2022 (αφορά την αρχική εντολή ελέγχου/04-04-2022 της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης) και 13/09/2022 (-αφορά την εντολή ελέγχου/30-08-2022 του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σε αντικατάσταση της αρχικής κατόπιν της μεταφοράς του τμήματος ελέγχου στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά τις κείμενες διατάξεις) τόσο στη διεύθυνση της έδρας της ατομικής επιχείρησης όσο και στη διεύθυνση κατοικίας της ελεγχόμενης, τα οποία μετά την παρέλευση διαστήματος πλέον των 15 ημερών από την αποστολή τους - που θεωρούνται νομίμως κοινοποιημένα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. - επέστρεψαν από τα ΕΛ.ΤΑ. ως «ΑΖΗΤΗΤΑ» , κατόπιν μη ανταπόκρισης της ελεγχόμενης σε ειδοποίηση των ΕΛ.ΤΑ. εντός προβλεπόμενου χρονικού ορίου, βάσει των υφιστάμενων

ηλεκτρονικών αποδεικτικών των σχετικών κωδικών RE των ΕΛ.ΤΑ., με αποκλειστική ευθύνη της φορολογούμενης.

Σε κάθε περίπτωση, η ελεγχόμενη έλαβε γνώση του ελέγχου και με το υπ' αριθμ. 3ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΥΤ ΤΜ. ΨΗΦ. ΟΡΓ..... ΕΞ 2023/06-04-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το οποίο της κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον επίσημα δηλωμένο Λογαριασμό της στο TAXISNET (με ημερομηνία ανάγνωσης 22/04/2023 10:35:13 βάσει του σχετικού πιστοποιητικού παραλαβής με Αρ. Καταχώρησης), στο οποίο ανταποκρίθηκε η ελεγχόμενη με την προσκόμιση των βιβλίων, φορολογικών στοιχείων, του υπ' αριθμ./03-05-2023 Υπομνήματος και λοιπών εγγράφων, προ της σύνταξης του ανωτέρω Σ.Δ.Ε.....»

Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι **αβάσιμος**.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 26 παρ. 2β του ΚΦΔ, το άρθρο, αναφέρεται στον Καθορισμό του τρόπου επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο της Κεντρικής Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. με απόφαση του Διοικητή, καθώς και στον καθορισμό του αριθμού των ελέγχων που θα διενεργούνται κάθε έτος κατά προτεραιότητα και την ποσόστωση αυτών σε όρους παλαιότητας ελεγχόμενων φορολογικών ετών και όχι στην παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου της Φορολογικής Αρχής πέραν της 5ετίας, 10ετίας, 15ετίας ή 20ετίας, όπου και όπως προβλέπεται κατά περίπτωση από τις κείμενες διατάξεις, πρόκειται δε για εσωτερική διαδικασία της Φορολογικής Διοίκησης, που προηγείται της εκάστοτε έκδοσης εντολής ελέγχου σε υπάλληλο της υπηρεσίας, και σε καμία περίπτωση δεν αφορά τους ελεγχόμενους.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο διενεργούμενος έλεγχος αφορά το φορολογικό έτος 2017 βάσει Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., για το με την κανονική παραγραφή της 5ετίας από την προθεσμία υποβολής των σχετικών δηλώσεων Φ.Ε. και Φ.Π.Α. παραγράφεται στο τέλος του φορολογικού έτους 2023.

Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας **στερείται ουσίας**.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας που αφορά τα τυπικά στοιχεία των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ΚΦΔ:

«Άρθρο 37

Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου

Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,

θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,

ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση οι προσβαλλόμενες υπ' αρ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου και η υπ' αρ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου περιέχει όλα τα κατά νόμο προβλεπόμενα στοιχεία, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ΚΦΔ.

Ήτοι, περιλαμβάνουν την επωνυμία και τον Α.Φ.Μ. της φορολογούμενης, την ημερομηνία έκδοσης της πράξης (9-11-2023), το είδος της πράξης (Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου) και το ποσό της φορολογικής οφειλής. Επιπλέον, αναφέρουν την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, με την παρατήρηση κάτω από τον πίνακα υπολογισμού του συνολικού ποσού του οφειλόμενο φόρου και προστίμου «ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της οριστικής πράξης, σε πιστωτικά ιδρύματα ή στα ΕΛΤΑ.....». Ακόμα, οι προσβαλλόμενες αναφέρουν τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου («Έχοντας υπόψη: α) τις διατάξειςζ) την από 9-10-2023 έκθεση ελέγχου της ελέγκτριας που επισυνάπτεται στην παρούσα, προβαίνουμε στην έκδοση της πράξης αυτής με τα ακόλουθα αριθμητικά δεδομένα») αλλά και τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου με την επισήμανση στο κατώτερο μέρος της πράξης: «Σημείωση: Σε περίπτωση αμφισβήτησης της οριστικής καταλογιστικής πράξης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλλει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής ενδικοφανή προσφυγή.....» .

Ως εκ τούτου, οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις έχουν εκδοθεί νομοτύπως και περιλαμβάνουν όλα τα προβλεπόμενα νόμιμα στοιχεία του κύρους τους

Επειδή, επιπροσθέτως με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:

«.....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 της διατάξεις της οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και της περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Ήτοι, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης

και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, δηλαδή τη συνοδεύουσα την πράξη, έκθεση ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1542/2016 : «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση, επί των δύο προσβαλλόμενων πράξεων αναγράφονται μεν οι ειδικότερες διατάξεις (φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ) με βάση τις οποίες εκδόθηκαν, όμως οι λόγοι (αιτιολογία) για τους οποίους η Φορολογική Αρχή προέβη στον προσδιορισμό του φόρου καθώς και ο τρόπος υπολογισμού των φόρων, εισφορών και προστίμων παρατίθενται αναλυτικά- νομίμως σύμφωνα με τα προαναφερθέντα- στη συνοδεύουσα αυτές έκθεση ελέγχου. Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση τους. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως **αβάσιμος**.

Επειδή, ως προς την έκδοση της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος στο όνομα του συζύγου της προσφεύγουσας Δημητρίου Καλαντίδη, σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 4α του ΚΦΔ:

«4.α) Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους. Υπόχρεος για την υποβολή της κοινής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα εκάστου συζύγου βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο.»

Επιπλέον, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1195/2017:

«Θέμα: Παροχή οδηγιών αναφορικά με την καταχώριση της φορολογικής οφειλής ή της απαίτησης του φορολογουμένου (της συζύγου) όπως προκύπτει κατόπιν έκδοσης πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Ύστερα από ερωτήματα που έχουν τεθεί στην Υπηρεσία μας και αφορούν το

6. Επομένως για τις περιπτώσεις που η σχετική εντολή ελέγχου αφορά μόνο τη σύζυγο

ανεξαρτήτως εάν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις οι σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ανεξαρτήτως εάν στη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος περιλαμβάνονται στα σχετικά πεδία και τα εισοδήματα του συζύγου, καθώς η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδίδεται και στο όνομα του συζύγου, ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από τον διενεργηθέντα έλεγχο που αφορά στη σύζυγο, βεβαιώνεται «στον φορολογούμενο» δηλαδή στον υπόχρεο καταβολής φόρου τέλους, εισφοράς κ.λπ. δηλαδή εν προκειμένω στη σύζυγο

Ευνόητο είναι ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για χρήσεις μέχρι και το έτος 2013, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως ισχύουν, μετά την 1.1.2014, εφαρμόζεται η κατά Κ.Φ.Δ. διαδικασία (έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, βεβαίωση, κοινοποίηση κ.λπ. (σχετ και η ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014)).»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, η υπ' αρ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος περιλαμβάνει τόσο τα εισοδήματα του συζύγου της προσφεύγουσας, τον οποίο χαρακτηρίζει ως «υπόχρεο» στον πίνακα του προσδιορισμού του φόρου αλλά και τα εισοδήματα της ίδιας. Ωστόσο, η προκύπτουσα από την πράξη αυτή διαφορά φόρου εισοδήματος βεβαιώνεται, σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης που προαναφέρθηκαν, στην ίδια την προσφεύγουσα.

Κατά συνέπεια, ουδεμία πλημμέλεια δεν εχώρησε κατά την έκδοση και κοινοποίηση της Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι εντελώς αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, όπως αιτιολογείται πλήρως στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεν περιγράφονται στην εν λόγω έκθεση διαφορετικές παραβάσεις από εκείνες που περιγράφονται στο υπ' αρ./2023 ΣΔΕ και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων στην από 9/11/2023 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, η οποία υιοθέτησε τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου που περιέχονται στην από 30/03/2021 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με ελεγχόμενη την εκδότρια εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.», αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι ως άνω εκδότρια είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις αναγραφόμενες στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία συναλλαγές, (.....) που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2017.

Συγκεκριμένα στην ως άνω οικεία έκθεση του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως προς την ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αναφέρονται τα κάτωθι:

1) Κατά την αυτοψία που διενεργήθηκε (τόσο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.- όσο και από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών), στη διεύθυνση, η οποία δηλώνεται ως έδρα της εν λόγω εκδότριας εταιρείας, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν λειτουργούσε στην δηλωθείσα έδρα, ούτε στα υποκαταστήματά της επί της οδού και Λεωφόρου, Αττικής. Επιπλέον στην διεύθυνση δραστηριοποιείται η οντότητα Η εν λόγω εκδότρια εταιρεία δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση.

2) Τα πρόσωπα που διατέλεσαν διαχειριστές της εν λόγω εκδότριας εταιρείας κατά την ελεγχόμενη περίοδο (.....) και που συμμετείχαν στην σε αυτήν, ήταν ουσιαστικά πρόσωπα αγνώστου διαμονής (σκηνίτες, κτλ). Αν και αναζητήθηκαν στις διευθύνσεις κατοικίας που είχαν δηλώσει στη φορολογική αρχή, δεν εντοπίστηκαν. Επίσης στο σύνολο των υπηρεσιακών εγγράφων που απεστάλησαν στις διευθύνσεις κατοικίας τους, επεστράφησαν ως «ΑΖΗΤΗΤΑ» ή με αιτιολογία «ΑΝΕΠΑΡΚΗΣ» ή «ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ» διεύθυνση.

3) Η εν λόγω εκδότρια εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ούτε στο σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς Ακρόαση και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία της. Επίσης δεν ανταποκρίθηκε σε προγενέστερα έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ήτοι στην με αριθμό/2018 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, στα με αριθμό/2019,/2019 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήσεις σε Ακρόαση καθώς και στο με αριθμό/2019 έγγραφο Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου.

4) Η εν λόγω εκδότρια εταιρεία δεν υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, καθώς επίσης δεν έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις περιόδους από 01-08-2019 έως 31-12-2019. Για την περίοδο από 01-01-2017 έως 31-07-2019 υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες όλες εμφανίζουν μικρά πιστωτικά υπόλοιπα (ποσά από 100,98€ έως 1.245,98€). Προκειμένου να εμφανίζονται πιστωτικά υπόλοιπα στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που υπέβαλλε η οντότητα, καταχώρησε στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., ποσά φορολογητέων εισροών (αγορών – εξόδων) μεγαλύτερα κατά 24.496.731,17€, σε σχέση με τα ποσά που δήλωνε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών των ετών 2017, 2018 όσο και από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών τρίτων (αντισυμβαλλομένων) έτους 2019. Η οντότητα καταχώρησε στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., ποσά φορολογητέων εκροών (πωλήσεων – εσόδων) μικρότερα κατά 13.676.910,61€, σε σχέση με τα ποσά που δήλωνε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών των ετών 2017, 2018 όσο και από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών τρίτων (αντισυμβαλλομένων) έτους 2019.

5) Εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ), κατά την ελεγχόμενη περίοδο, έσοδα από πωλήσεις, χωρίς αντίστοιχες αγορές, έξοδα ή λειτουργικές δαπάνες, ενώ στις περιπτώσεις που εμφανίζει αυτές, κατά το μεγαλύτερο μέρος τους (91,2%), φέρονται να διενεργήθηκαν από οντότητες οι οποίες, δεν ανταποκρίθηκαν στην παροχή πληροφοριών και στοιχείων προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ή απενεργοποιήθηκε ο ΑΦΜ/ΦΠΑ τους για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή εμφανίζουν ετερόκλητες δραστηριότητες με αυτές της εκδότριας εταιρείας.

6) Δεν προκύπτουν, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ουσιαστικά ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καθώς και εισαγωγές από τρίτες χώρες

7) Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) αλλά και τρίτων (αντισυμβαλλομένων), για την ελεγχόμενη περίοδο, προκύπτουν υπερβολικά μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ φερόμενων πωλήσεων και αντίστοιχων αγορών – εξόδων, που δε συνάδουν

με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική, ήτοι συνολικά 43.790.731,72€ πωλήσεις και 1.262.709,63€ αγορές – έξοδα. Από το ως άνω ποσό των αγορών – εξόδων, δεν γίνονται δεκτές ως αγορές, συναλλαγές συνολικού ποσού 900.134,35€ που φέρονται να έχουν διενεργηθεί από οντότητες που εμφανίζουν που εμφανίζουν ετερόκλητες δραστηριότητες με αυτές της ελεγχόμενης.

8) Παρόλο που στην δηλωμένη διεύθυνση έδρας (.....,) δεν βρέθηκε να λειτουργούσε επιχείρηση, την περίοδο από 01-01-2017 έως 31-07-2018, εν λόγω εκδότρια εταιρεία εμφανίζεται να δηλώνει ότι ασφαρίζει 29 άτομα προσωπικό τα οποία έχουν καταχωρηθεί σαν απασχολούμενοι στην έδρα αυτής (.....,) καθόσον η εν λόγω οντότητα δεν έχει απογράψει παραρτήματα.

9) Δεν κατέχει ούτε κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της , τα οποία να έχουν ταξινομηθεί και απογραφεί από την αρμόδια Διεύθυνση του

10) Φέρεται αν διενήργησε πωλήσεις κατά τα έτη 2017-2018, συνολικής αξίας 1.056.623,72€ στην οντότητα «.....» για την οποία η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε έχει αποστείλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετική έκθεση ελέγχου που αφορά την αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της, για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη την από 05-09-2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. , προέβη σε έκδοση απόφασης για αναστολή χρήσης του Α.Φ.Μ. της εν λόγω εκδότριας εταιρείας (.....) για την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ. 1200/02-09-2015.

Επειδή, ως προς την προσφεύγουσα και λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στην ως άνω οικεία έκθεση του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αναφέρεται ότι, αν και οι επίμαχες συναλλαγές αφορούν παροχή υπηρεσιών – κατασκευαστικών εργασιών, για την πραγματοποίηση των οποίων απαιτήθηκαν δομικά και άλλα υλικά – πρώτες ύλες (..... κλπ), δεν τέθηκαν από την προσφεύγουσα υπόψη του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία όσον αφορά την προμήθεια και μεταφορά τους (τιμολόγια αγοράς υλικών, δελτία αποστολής / φορτωτικές), ούτε επαληθεύτηκε από τον έλεγχο η εξ ολοκλήρου εξόφληση των εν λόγω επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

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 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».

Επειδή, 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 όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 2002/2017, 3347/2015, 116/2013, 1313/2013, 505/2012, 11842010, 1126/2010).

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδótρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, και δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης-10-2023 οικεία εκθέση ελέγχου Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από από 07-11-2023 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , ΑΦΜ , και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής .

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

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

Φορολογική περίοδος : 01/01 - 31/12/2017

A . Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	6.765,20€	6.765,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.691,30€	1.691,30€
Ειδική εισφορά Αλληλεγγύης	1.128,65€	1.128,65€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.585,15€	9.585,15€

(αριθμ. πράξης/2023)

B. Φ.Π.Α.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Διαφορά φόρου	3.983,50€	3.983,50€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	1.119,76€	1.119,76€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.975,26€	5.975,26€

(αριθμ. Πράξης/2023)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.