



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24.01.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 155

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 Κ.Φ.Δ.,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», 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 (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ως καθολικής διαδόχου λόγω απορρόφησης με συγχώνευση

στις11.2022 της «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/12/2020 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-30/06/2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/12/2020 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-30/06/2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ως καθολικής διαδόχου λόγω απορρόφησης με συγχώνευση στις11.2022 της «.....», 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:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 44.352,09 € και επιβλήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος φόρος ποσού 6.465,51 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.232,75 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 9.698,26 €, κατόπιν α) προσθήκης στις φορολογητέες εκροές της καθαρής αξίας 27.400,00 € του με αριθ. Τιμολογίου που όπως διαπιστώθηκε αφορούσε υπό εκτέλεση φωτοβολταϊκό έργο στην Δράμας, συνεπώς εσφαλμένα εκδόθηκε χωρίς Φ.Π.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 14 του ν. 2859/2000 και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 6.578,00 €, β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 44.241,60 € ενός (1) ληφθέντος μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-30/06/2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναγνωρίστηκε στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 200.980,41 €, κατόπιν α) μείωσης του πιστωτικού

υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 44.352,09 € και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 156.628,32 € έξι (6) ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από08.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η υπ' αριθ. αίτηση ανάκλησης Φ.Π.Α.. Επιπροσθέτως, λήφθηκαν υπόψη οι διαπιστώσεις της από04.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με την οποία διαπιστώθηκαν για την συνδεδεμένη οντότητα «.....», ΑΦΜ παραβάσεις έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την «.....», ΑΦΜ εικονικής αξίας 113.572,00 € και 575.450,00 € στα έτη 2020-2021 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν νόμω και ουσία αβάσιμες και ανατιολόγητες. Η κρίση της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμη και ανατιολόγητη. Το σύνολο των συναλλαγών είναι πραγματικό. Αντικείμενο της τιμολόγησης υπήρξε το σύνολο της επιστημονικής και επαγγελματικής πείρας της εκδότριας «.....» προς την «.....», ένα σημαντικό επιστημονικό της κεκτημένο, η πολυετής εμπειρία και τεχνογνωσία της, τις οποίες παρείχε στο σύνολό τους. Η «.....» εργάστηκε επί 42 μήνες προ της υπογραφής της συμφωνίας πάνω ακριβώς στο αντικείμενο της εκπόνησης αναλυτικής μελέτης και σχεδιασμού υλοποίησης θαλάσσιου αιολικού πάρκου στον ελληνικό θαλάσσιο χώρο. Οι συναλλαγές όχι μόνο είναι αληθείς και πραγματικές, αλλά απέφεραν κέρδος και απέδωσαν τους αναλογούντες φόρους στο Ελληνικό Δημόσιο. Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί του συσχετισμού των αξιών των τιμολογίων αλλοδαπών και ελληνικών εταιριών και περί του κόστους, των εργατοωρών και της τιμολόγησης της εργατοώρας. Οι επίμαχες συναλλαγές είναι εξοφλημένες ολοσχερώς τραπεζικά.

2) Δεν νοείται εικονικότητα στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

3) Παραβίαση των αρχών του κράτους δικαίου, της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αρχής της αναλογικότητας.

4) Ορθώς εξέδωσε το με αριθ. φορολογικό στοιχείο χωρίς Φ.Π.Α., καθόσον το συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε προς αλλοδαπό νομικό πρόσωπο (προς βρετανική εταιρία) για την παροχή τεχνικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών και η κρίση της φορολογικής αρχής τυγχάνει νομικά πλημμελής και ακυρωτέα.

5) Απαράδεκτως εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής αρχής στην «.....», ΑΦΜ, καθώς έχει απορροφηθεί με συγχώνευση από τη συνδεδεμένη οντότητα «.....», ΑΦΜ και έχει παύσει να υπάρχει ως

αυτοτελές νομικό πρόσωπο και απώλεσε την ικανότητά της να είναι διάδικος ήδη από την12.2022. Έλλειψη παθητικής νομιμοποίησης της εταιρείας.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: ... ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή, με το άρθρο 50 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου. 1Α. Κατ' εξαίρεση, εάν κατά την παρ. 1, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο.»

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, με το άρθρο 21 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε., καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κ.Φ.Ε., τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή. 2. Οι υπόχρεοι της παρ. 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον: α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος. ...»

Επειδή, στην Ε. 2087/2022 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία παρέχει οδηγίες σχετικά με τις προϋποθέσεις εφαρμογής διόρθωσης φορολογητέων κερδών κατόπιν φορολογικού ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών, αναφέρεται ότι: «... στην περίπτωση που στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (εφεξής εταιρεία Α) έχουν περιληφθεί κέρδη τα οποία έχουν υπαχθεί σε φόρο στο όνομα συνδεδεμένου, κατά την έννοια του άρθρου 2 του ΚΦΕ, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (εφεξής εταιρεία Β) και τα οποία έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου της εταιρείας Α, τότε η εταιρεία Β δύναται να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους προκειμένου να πραγματοποιήσει την προσαρμογή των φορολογητέων κερδών της. Η υπόψη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας Β και η συνοδευτική έκθεση ελέγχου της εταιρείας Α υποβάλλονται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), εφόσον η προσαρμογή αφορά στο φορολογικό έτος 2021 ή παλαιότερο. Στην περίπτωση αυτή η προσαρμογή των κερδών θα διενεργηθεί με την αναγραφή του σχετικού ποσού στον κωδικό 462

της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπο Ν) του φορολογικού έτους που αφορά. ...»

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., 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.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. ...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 64 του 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 τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση

ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με το άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα την από08.2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην «.....», ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι έλαβε κατά το έτος 2020 ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο και κατά το έτος 2021 έξι (6) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία από τη συνδεδεμένη οντότητα «.....», ΑΦΜ, καθότι:

α) Στα εκδοθέντα τιμολόγια της «.....» προς την συνδεδεμένη «.....» δεν αναγράφεται η τιμολογούμενη περίοδος ενώ από τα διαβιβασθέντα δελτία απασχόλησης (time sheets) δεν προκύπτει ούτε η ταυτότητα των μελετητών που απασχολήθηκαν ούτε η ωριαία αμοιβή τους. Αντιθέτως οι συνταχθείσες συμβάσεις και τα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των αλλοδαπών οντοτήτων παρέχουν αναλυτικές πληροφορίες για το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας, τα άτομα και τις ώρες που απασχολήθηκαν και την ωριαία αμοιβή τους σύμφωνα με τα οριζόμενα στην από09.2020 σύμβαση μεταξύ της και της

β) Τα τιμολόγια έτερων αντισυμβαλλομένων (προμηθευτριών) αλλοδαπών οντοτήτων καλύπτουν το χρονικό διάστημα κυρίως από τον Σεπτέμβριο του 2020 έως και τον Ιανουάριο του 2021, ενώ τιμολογείται μικρός αριθμός ωρών τον Φεβρουάριο του 2021 και μόλις 2,5 ώρες τον Μάρτιο (από την), ενώ η «.....» εκδίδει τιμολόγια προς την «.....» έως και τον Μάιο του 2021 χωρίς, όπως προαναφέρθηκε, να προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία η τιμολογούμενη περίοδος και

γ) Από τις συνταχθείσες συμβάσεις και τα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των αλλοδαπών οντοτήτων προκύπτει ότι το μεγαλύτερο μέρος του έργου ως προς το τεχνικό μέρος (εκτίμηση αιολικού δυναμικού, αξιολόγηση τοποθεσιών κτλ), το επιχειρηματικό μέρος (.....) και το συντονισμό των εμπλεκόμενων μερών υλοποιείται από τις αλλοδαπές εταιρείες, ενώ η συμβολή της «.....» αφορά κυρίως την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ως προς το ρυθμιστικό πλαίσιο της ελληνικής νομοθεσίας για τις Ανανεώσιμες Πηγές Ενέργειας (ΑΠΕ) το οποίο τελεί υπό διαμόρφωση. Αυτό είναι αναμενόμενο δεδομένης της εκτεταμένης εμπειρίας της Δανίας και της Βρετανίας στα υπεράκτια αιολικά πάρκα και αντίστοιχα της έλλειψης σχετικής εμπειρίας από ελληνικές επιχειρήσεις, δεδομένου ότι μέχρι και σήμερα δεν έχουν εκτελεστεί παρόμοια έργα σε

ελληνικές θαλάσσιες περιοχές. Ωστόσο, η ανωτέρω διάρθρωση δεν αποτυπώνεται στην αξία των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η «.....» όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί στον οποίο απεικονίζονται τα έσοδα της «.....» από την εκτέλεση του έργου της αντισυμβαλλόμενης εταιρίας (πελάτη) «.....» και τα αντίστοιχα τιμολόγια δαπανών που σχετίζονται με το ανωτέρω έργο:

Έτη	2020	2021	2020-2021
Έσοδα	888.423,43	733.636,81	1.622.060,24
Αξία τιμολογίων αλλοδαπών οντοτήτων	336.107,93	132.402,75	468.510,68
Αξία τιμολογίων	184.340,00	652.618,00	836.958,00

Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή προσδιόρισε ανά έτος τις πραγματοποιηθείσες ώρες απασχόλησης και την αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών της «.....» για το έργο της «.....», όπως αναλύεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου, βάσει της από09.2020 σύμβασης μεταξύ των δύο εταιρειών (αριθ. δήλωσης), με διάρκεια σύμβασης09.2020-31.12.2022, ως εξής:

Αντισυμβαλλόμενος	2020	2021
.....	392	509
.....	320	480
.....	480	320
.....	50	33
.....		60
Σύνολα ωρών	1.242	1.402
Αξία υπηρεσίας	49.680,00	56.080,00

Περαιτέρω, συνάφθηκε η από09.2020 σύμβαση μεταξύ των δύο εταιρειών (αριθ. δήλωσης), με διάρκεια σύμβασης09.2020-30.06.2021, με συνολικό ποσό συμφωνητικού 42.176,00 €, της οποίας η αξία μερίστηκε εξ ίσου στα δύο έτη από τη φορολογική αρχή.

Ωστόσο, η «.....» εξέδωσε τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία προς την «.....» με αντικείμενο υπηρεσίας τη διερεύνηση και σχεδιασμό έργων ΑΠΕ:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Περιγραφή υπηρεσίας	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α
../12/2020	TIM ...	Διερεύνηση και σχεδιασμός έργων ΑΠΕ	184.340,00	44.241,60
Σύνολα 2020			184.340,00	44.241,60
../01/2021	TIM ...	Διερεύνηση και σχεδιασμός έργων ΑΠΕ	200.558,00	48.133,92
../02/2021	TIM ...	Διερεύνηση και σχεδιασμός έργων ΑΠΕ	167.770,00	40.264,80
../05/2021	TIM ...	Διερεύνηση και σχεδιασμός έργων ΑΠΕ	165.310,00	39.674,40
../05/2021	TIM ...	Διερεύνηση και σχεδιασμός έργων ΑΠΕ	79.080,00	18.979,20
../05/2021	TIM ...	Διερεύνηση και σχεδιασμός έργων ΑΠΕ	18.900,00	4.536,00
../05/2021	TIM ...	Διερεύνηση και σχεδιασμός έργων ΑΠΕ	21.000,00	5.040,00
Σύνολα 2021			652.618,00	156.628,32

Βάσει όλων των ανωτέρω, η φορολογική αρχή προσδιόρισε την εικονική αξία, ως εξής:

Περιγραφή	2020	2021
A. Αξία εκδοθέντων τιμολογίων	184.340,00	652.618,00
B1 Αξία σύμβασης09.2020	21.088,00	21.088,00
B2 Αξία ωρών σύμβασης09.2020	49.680,00	56.080,00
B. Σύνολο πραγματικής αξίας (B1+B2)	70.768,00	77.168,00
Γ. Εικονική αξία (B-A)	113.572,00	575.450,00

Επειδή, στην απόφαση 984/2020 του Συμβουλίου της Επικρατείας επισημαίνονται τα κάτωθι: «... σε περιπτώσεις διασυννοριακών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την έννοια του άρθρου 39 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), επιχειρήσεων, ως πραγματική αξία, για την εφαρμογή των περί εικονικότητας διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, θεωρείται η πράγματι συμφωνηθείσα μεταξύ των μερών αξία της συναλλαγής, η οποία και ανεγράφη επί των σχετικώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, και όχι εκείνη που αντιστοιχεί στο τίμημα που θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων κατά τις κρατούσες συνθήκες της αγοράς. Τυχόν διάσταση, κατά συνέπεια, μεταξύ του πράγματι συμφωνηθέντος τιμήματος και εκείνου που θα είχε επιτευχθεί αν οι συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί από μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν αποτελεί ειδική περίπτωση μερικής εικονικότητας, ακόμη και αν η απόκλιση αυτή παρίσταται σημαντική και μη δυνάμενη να δικαιολογηθεί από τις επικρατούσες στην αγορά συνθήκες, δεδομένου ότι, και στην περίπτωση αυτή, ελλείπει η κρίσιμη κατά νόμον προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας, η διάσταση, δηλαδή, μεταξύ της συμφωνηθείσας αξίας και της αξίας που έχει αναγραφεί στα σχετικώς εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τέτοιες περιπτώσεις συνιστούν, αντιθέτως, υπερτιμολογήσεις ή υποτιμολογήσεις που εμπίπτουν κατ' αποκλειστικότητα στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., με τις διατάξεις του οποίου εισάγεται τεκμήριο ανακρίβειας και όχι εικονικότητας του μεταξύ των μερών συμφωνηθέντος τιμήματος, με σκοπό τη διόρθωση των οικονομικών αποτελεσμάτων των ημεδαπών επιχειρήσεων που συμμετέχουν στις συναλλαγές αυτές, μέσω της λογιστικής προσθήκης στα καθαρά κέρδη τους της αντιστοιχούσας στη διενεργηθείσα υπερτιμολόγηση ή υποτιμολόγηση διαφοράς. Το τεκμήριο αυτό ενεργοποιείται με μόνη την εκ μέρους της φορολογικής αρχής απόδειξη της υπερτιμολόγησης ή της υποτιμολόγησης, της αποκλίσεως, δηλαδή, μεταξύ του τιμήματος που συμφωνήθηκε μεταξύ των μερών και εκείνου, βάσει του οποίου θα πραγματοποιείτο η συναλλαγή, αν είχε γίνει μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και κατά τις κρατούσες στην αγορά συνθήκες, χωρίς να απαιτείται, επιπροσθέτως, και η μερική εικονικότητα της οικείας συναλλαγής. Αντιστρόφως, η εκ μέρους της ημεδαπής επιχείρησης απόδειξη της μη εικονικότητας της συναλλαγής δεν οδηγεί στην ανατροπή του τεκμηρίου, η οποία επέρχεται μόνον όταν αποδεικνύεται ότι η υπερτιμολόγηση ή η υποτιμολόγηση δεν είχε ως σκοπό τη φοροδιαφυγή (πρβλ. ΣτΕ 4202/2005, 784/1988, 4414/1996 κ.ά.) ...»

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση 986/2020 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «... Λαμβανομένου, περαιτέρω, υπόψη ότι με την 984/2020 απόφαση του Δικαστηρίου έγινε δεκτό ότι οι μεταξύ της αναιρεσείουσας και της κυπριακής εταιρείας συναλλαγές εμπίπτουν, κατ' αρχήν, στο πεδίο εφαρμογής των περί υπερτιμολογήσεων διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στη διοίκηση, προκειμένου να εξετάσει αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο...»

Η φορολογική αρχή στην αντίκρουσή της (τόσο στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, όσο και στις από10.2023 απόψεις του επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) αναφέρει τα εξής: «... Από την ανάλυση του σκεπτικού των επικαλούμενων αποφάσεων του ΣΤΕ είναι σαφές πως το Ανώτατο Δικαστήριο δεν αποκλείει γενικά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. (που αντικατάστησε το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/97) στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων οντοτήτων αλλά αποκλειστικά την ειδικότερη περίπτωση εικονικότητας του συγκεκριμένου εδαφίου του ανωτέρω άρθρου (αναγραφή επί του φορολογικού στοιχείου αξίας μεγαλύτερης της πραγματικής) σε πραγματικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων οντοτήτων για τις οποίες αναγράφεται αξία ανώτερη εκείνης που θα μπορούσε να συμφωνηθεί υπό τις κρατούσες στην αγορά συνθήκες, οπότε στην ειδικότερη αυτή περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4172/2013. ... Ο προσδιορισμός από τον έλεγχο της αξίας της πραγματικής (και αντίστοιχα της εικονικής) αξίας των συναλλαγών βάσει των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. (για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής) δεν συνιστά προφανώς εκτίμηση της «αδικοιολόγητα υψηλότερης αξίας εκείνης που θα είχε συμφωνηθεί ... μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων», όπως ανακριβώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά προσδιορισμό της αξίας των πράγματι παρασχεθεισών υπηρεσιών με βάση τα δεδομένα της υπόθεσης. ...»

Ωστόσο, η θέση της φορολογικής αρχής αντιβαίνει στις προαναφερόμενες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με τις οποίες θα έπρεπε, κατ' εκτέλεση αυτών, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν από την «.....» και που κατά την ελέγχουσα αρχή αφορούν σε μερικώς εικονικές συναλλαγές, να εξετασθούν αποκλειστικά και μόνο υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), για τυχόν αναπροσαρμογή των φορολογητέων κερδών, ως αποτέλεσμα της μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών.

Περαιτέρω, για την ορθή αποτίμηση της παρεχόμενης υπηρεσίας της «.....», ΑΦΜ προς την «.....», ΑΦΜ από την ελέγχουσα φορολογική αρχή, δέον να ληφθεί υπόψη εκτός των ωρών απασχόλησης η ημερομηνία έναρξης εργασιών (....11.2016) της «.....», τα δηλωθέντα έσοδά της11.2016-31.12.2019, τα οποία ανέρχονται συνολικά σε 40.420,48 €, η φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας προς την «.....», που είναι η διερεύνηση και ο σχεδιασμός έργων Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας και τα τιμολογηθέντα έσοδα ύψους 1.622.060,24 € της «.....», για το έργο της «.....» κατά τα φορολογικά έτη 2020-2021.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν νοείται εικονικότητα μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων στο βαθμό που συντελείται παροχή υπηρεσίας και τίθεται ζήτημα ως προς την αξία αυτής κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του πρώτου και του τρίτου ισχυρισμού.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνωμόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αριθ. Τιμολόγιο αφορά υπό εκτέλεση φωτοβολταϊκό έργο στην Δράμας, συνεπώς ορθώς επιβλήθηκε Φ.Π.Α. καθόσον οι παρεχόμενες υπηρεσίες της εταιρείας «.....», αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 37 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 54 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται σε συγχωνεύσεις και διασπάσεις, όπως ορίζονται στις παραγράφους 2, 3 και 4, εφόσον επιλεγεί από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες, και πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις ακόλουθες παραγράφους. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια. 2. Για τους σκοπούς του παρόντος

άρθρου ως «συγχώνευση» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία: α) μία ή περισσότερες εταιρείες (εφεξής: οι «εισφέρουσες εταιρείες»), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε άλλη υφιστάμενη εταιρεία (εφεξής: η «λήπτρια εταιρεία») με αντάλλαγμα την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας, β) δύο ή περισσότερες εταιρείες (εφεξής: οι «εισφέρουσες εταιρείες»), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε εταιρεία που συστήνουν (εφεξής: η «λήπτρια εταιρεία») με αντάλλαγμα την έκδοση ή τη μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας. ...»

Επειδή, με το άρθρο 6 του ν. 4601/2019, ορίζεται ότι: «1. Η συγχώνευση πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρείας. 2. «Συγχώνευση με απορρόφηση» είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες εταιρείες (απορροφώμενες) μεταβιβάζουν σε μία άλλη υφιστάμενη εταιρεία (απορροφώσα), ύστερα από λύση τους, χωρίς να τεθούν σε εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους, με τη διάθεση στους μετόχους ή στους εταίρους των απορροφώμενων εταιρειών εταιρικών συμμετοχών της απορροφώσας εταιρείας και ενδεχομένως με καταβολή χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που διατίθενται ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας. ...»

Επειδή, με το άρθρο 18 του ν. 4601/2019, ορίζεται ότι: «1. Η συγχώνευση συντελείται με μόνη την καταχώριση, σύμφωνα με την υποπερίπτωση α' της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 16 του Ν. 3419/2005, της σύμβασης συγχώνευσης ως προς την απορροφώσα εταιρεία, ακόμα και πριν από τη διαγραφή από το Γ.Ε.ΜΗ. της απορροφώμενης εταιρείας. 2. Από την ημερομηνία καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. σύμφωνα με την παράγραφο 1, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα τόσο μεταξύ της απορροφώσας και της απορροφώμενης εταιρείας όσο και έναντι τρίτων, τα εξής αποτελέσματα: α) η απορροφώσα εταιρεία υποκαθίσταται ως καθολική διάδοχος στο σύνολο της περιουσίας, δηλαδή στο σύνολο των δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων και γενικά των έννομων σχέσεων της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών, β) οι μέτοχοι ή οι εταίροι της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών γίνονται μέτοχοι ή εταίροι της απορροφώσας εταιρείας, γ) η απορροφώμενη ή οι απορροφώμενες εταιρείες παύουν να υπάρχουν. 3. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδίκαια και χωρίς άλλη διατύπωση από την απορροφώσα εταιρεία. 4. Οι προβλεπόμενες στον νόμο ιδιαίτερες διατυπώσεις για τη μεταβίβαση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ισχύουν και στην περίπτωση συγχώνευσης. 5. Οι εταιρικές συμμετοχές της απορροφώσας εταιρείας δεν ανταλλάσσονται με εταιρικές συμμετοχές της απορροφώμενης εταιρείας που κατέχονται: α. είτε από την ίδια την απορροφώσα εταιρεία είτε από πρόσωπο που

ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της, β. είτε από την ίδια την απορροφώμενη εταιρεία, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της. 6. Η περίπτωση δ΄ της παρ. 4 του άρθρου 49 του Ν. 4548/2018 εφαρμόζεται σε περίπτωση διάσπασης με την επιφύλαξη της παραγράφου 5.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2021 του Αρείου Πάγου: «... Όταν πρόκειται για αντίδικο νομικό πρόσωπο που έχει λυθεί νόμιμα, πράγμα που συμβαίνει και σε περίπτωση συγχώνευσης εταιρείας ή εταιρειών με απορρόφηση, κατά την οποία μια ή περισσότερες εταιρίες (απορροφούμενες), οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε άλλη υφιστάμενη εταιρία (απορροφούσα) το σύνολο του ενεργητικού και παθητικού της περιουσίας τους, η απορροφούσα εταιρία, υποκαθίσταται σε όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της απορροφούμενης, εξομοιούται εντεύθεν με καθολική διάδοχο αυτής, και συνεχίζει αυτοδικαίως την εκκρεμή δίκη χωρίς καμία ειδικότερη διατύπωση εκ μέρους της για τη συνέχιση και χωρίς να επέρχεται λόγω της συγχώνευσης διακοπή της δίκης, ούτε απαιτείται δήλωση για την επανάληψή της. Παρέπεται ότι επί δικών που έχουν αρχίσει με τη συμμετοχή της απορροφούμενης εταιρείας, ύστερα από τη λύση της, νομιμοποιείται παθητικά για την απεύθυνση κατ' αυτής της αιτήσεως αναιρέσεως μόνο η απορροφούσα εταιρεία, ως οιονεί καθολική διάδοχος της απορροφούμενης, αφού η τελευταία έχει παύσει να υπάρχει ως αυτοτελές νομικό πρόσωπο και επομένως δεν έχει ικανότητα να είναι διάδικος. (ΑΠ 1369/2019, ΑΠ 512/2011). ...»

Περαιτέρω, στην απόφαση 598/2021 του Αρείου Πάγου σημειώνεται ότι: «... Τα νομικά πρόσωπα παύουν να υπάρχουν με τη διάλυσή τους και την ολοκλήρωση ακολούθως της εκκαθάρισής τους (άρθρο 72 ΑΚ) ή με τη συγχώνευση περισσότερων νομικών προσώπων στις προβλεπόμενες στο νόμο περιπτώσεις, οπότε εξαφανίζονται εκείνα τα νομικά πρόσωπα που απορροφώνται από τα εναπομένοντα ή από τα τυχόν δημιουργούμενα νέα νομικά πρόσωπα, χωρίς να απαιτείται προς το σκοπό αυτό η διάλυση προηγουμένως και η εκκαθάρισή τους, αφού σε όλα τα δικαιώματα και στις υποχρεώσεις τους υποκαθίστανται αυτοδικαίως ως (οιονεί) καθολικοί διάδοχοι τα πρόσωπα που τα απορροφούν (ΑΠ 1612/2013). ...»

Ακόμη, στην απόφαση 275/2014 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών επισημαίνεται ότι: «... σε περίπτωση συγχώνευσης εταιρειών με απορρόφηση (Ε.Π.Ε. σε Α.Ε.), καθ' ύλην αρμόδια για να διενεργήσει έλεγχο και στη συνέχεια να εκδώσει τις σχετικές καταλογιστικές πράξεις (φύλλο ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων ή πράξεις επιβολής προστίμων κ.ά.) για παραβάσεις που φέρεται να διέπραξε η απορροφώμενη Ε.Π.Ε. πριν από τη συγχώνευση, είναι η Δ.Ο.Υ. της απορροφώσας καθολικής διαδόχου ανώνυμης εταιρείας και όχι η Δ.Ο.Υ. της απορροφώμενης Ε.Π.Ε., δεδομένου ότι αυτή (η Ε.Π.Ε.), εφόσον παύει να υφίσταται χωρίς να μεσολαβήσει στάδιο εκκαθάρισης, εξαφανίζεται ως υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων (πρβλ. Σ.τ.Ε 1312/2006, Α.Π. 702/2012, 1043/2006). ...»

Επιπλέον, στην απόφαση 693/2009 του Συμβουλίου της Επικρατείας αναφέρεται ότι: «... σε περίπτωση καθολικής διαδοχής μεταξύ εταιρειών, νομίμως, κατ' αρχήν, εκδίδεται καταλογιστική

πράξη, όπως η ένδικη πράξη επιβολής προστίμου, στο όνομα της καθολικής διαδόχου, έστω και αν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου συνέτρεξαν σε χρόνο που ανάγεται πριν από την καθολική διαδοχή. ...»

Βάσει των ανωτέρω, εσφαλμένως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις κατά της «.....», ΑΦΜ, δηλαδή, κατά ανυπάρχτου προσώπου, αφού μετά την απορρόφηση αυτής (με συγχώνευση) από την «.....», ΑΦΜ, η «.....» στις11.2022 έπαυσε να υπάρχει και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 1 παρ 2, ορίζεται ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.*».

στο άρθρο 167, ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.*»,

στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «*Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα*

ακόλουθα ποσά: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, » και στο άρθρο 178 περ α΄ ορίζεται ότι: «Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο α) έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,»

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΕ το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08). Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων.

Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C-47/98, C-98/98). Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, C-110/98, C-400/98, C-32/03, C-177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία (C-342/87).

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποφασηθεί τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και

β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86).

Επειδή, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, αφού προηγουμένως αφαιρεθεί ο ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Με την έκπτωση ΦΠΑ αποφεύγεται η πολλαπλή φορολόγηση (σώρευση φόρων) στο πλαίσιο της φορολόγησης σε όλα τα στάδια της καταναλωτικής αλυσίδας. Κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να

εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (βλ., Υποθέσεις C-78/00, σκέψη 28, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 37). Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, σκέψη 43, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 38). Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν σε ΦΠΑ (βλ., Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, σκέψη 44, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 39).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη α) τα διαλαμβανόμενα της παρούσας απόφασης επί του δεύτερου ισχυρισμού, ότι επί πραγματικών συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων στο βαθμό που συντελείται παροχή υπηρεσίας και τίθεται ζήτημα ως προς την αξία αυτής, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά αυτές που αφορούν τις ενδοομιλικές συναλλαγές και β) τη βασική αρχή του Φ.Π.Α. περί ουδετερότητας του φόρου, ο οποίος μάλιστα έχει καταβληθεί από την απορροφώμενη «.....» - ΑΦΜ προς τη «.....» - ΑΦΜ που εξέδωσε τα υπό κρίση τιμολόγια και έχει αποδοθεί από την τελευταία, η τυχόν επανέκδοση των πράξεων στην «.....» - ΑΦΜ, στο πλαίσιο εξάλειψης της τυπικής πλημμέλειας, κατά το σκεπτικό της παρούσης και των παρατιθέμενων διατάξεων των άρθρων 36 και 63 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ., παρέλκει για τη συγκεκριμένη αιτία (Φ.Π.Α. εισροών τιμολογίων εκδοθέντων από τη «.....» - ΑΦΜ για συναλλαγές που κρίθηκαν μερικώς εικονικές).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ως καθολικής διαδόχου λόγω απορρόφησης με συγχώνευση στις11.2022 της «.....», ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/12/2020 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-30/06/2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Καλείται ο Προϊστάμενος της εν λόγω φορολογικής αρχής όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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