



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.05.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1353

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2023 απόφασης 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, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθ.

..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, 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, 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/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο φωτοβολταϊκών στοιχείων φόρος ποσού 9.019,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 4.509,50 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 13.528,50 €, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά της κέρδη ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας τριών (3) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 31.100,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 7.464,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 9.570,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 2.392,50 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 11.962,50 €, καθόσον μειώθηκε το ποσό για επιστροφή κατά αυτό το ποσό, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά

της κέρδη ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας δύο (2) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 33.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 7.920,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 2.996,36 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 4.467,64 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 2.233,82 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 6.701,46 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 144,77 € και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 10.771,59 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022 ποσού 5.385,80 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 16.157,39 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από12.2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

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

1) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως. Στις ...-11-2023 της κοινοποιήθηκε ο υπ' αριθμ. Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός/Πρόστιμο Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2018 – 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με τον οποίο προσδιοριζόταν διαφορά πιστωτικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 9.570,00 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 2.392,50 Ευρώ και διαφορά ποσού προς επιστροφή ύψους 9.570,00 Ευρώ. Κατόπιν απορρίψεως των προβληθέντων με το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα ισχυρισμών της, της κοινοποιήθηκε, στις ...-12-2023, η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2018 – 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με την οποία μειώνεται η διαφορά ποσού προς επιστροφή κατά το ποσό των 2.392,50 Ευρώ, χωρίς, ωστόσο, να παρέχεται οποιαδήποτε αιτιολογία για τη μείωση της διαφοράς αυτής. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την επίμαχη καταλογιστική πράξη, η ελέγχουσα φορολογική αρχή προσδιόρισε το τελικό ποσό προς επιστροφή σε 18.303,28 Ευρώ, ενώ, σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση της εταιρείας, το επίμαχο ποσό ήταν ύψους 27.873,28 Ευρώ. Συνεπώς, η φερόμενη ως διαφορά του προς επιστροφή ποσού ανέρχεται σε ποσό ύψους 9.570,00 Ευρώ, όπως είχε υπολογιστεί και με τον Προσωρινό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, και όχι σε ποσό ύψους 11.962,50 Ευρώ. Επισημαίνεται, δε, ότι η προκύπτουσα διαφορά, μεταξύ της Προσωρινής

και Οριστικής Πράξεως Προσδιορισμού Φόρου, του προς επιστροφή ποσού, που ανέρχεται στο ποσό των 2.392,50 Ευρώ, ουδόλως αιτιολογείται.

2) Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών. Καλή πίστη ως λήπτρια.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή 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, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του ν.4987/2022, προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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 παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α', σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσογλου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α', σελ. 762).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, κοινοποίησε ηλεκτρονικά την .../11/2023 το με αριθμό σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2017 και 2018. Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημά της, οι οποίες δεν μετέβαλλαν τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, αναφέρεται ότι με τον υπ' αριθ. προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό/προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ποσού 9.570,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 2.392,50 €, ωστόσο εκ παραδρομής δεν προστέθηκαν τα εν λόγω ποσά στην τελική διαφορά φόρου. Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ποσού 9.570,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 2.392,50 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 11.962,50 €. Συνεπώς, δεν διαφοροποιήθηκαν τα αποτελέσματα της ελέγχουσας φορολογικής αρχής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022, 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. 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, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, 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 ν. 4987/2022 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, στο άρθρο 34 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διορθωτικής οποιοδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. ...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4987/2022 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 εμπειριστατωμένα 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της

επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις από12.2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια επιχείρηση των φορολογικών στοιχείων «.....» με Α.Φ.Μ., τα εξής:

- Ουδέποτε άσκησε δραστηριότητά στην δηλωθείσα έδρα της επί της οδού στην Πάτρα καθόσον επρόκειτο για διαμέρισμα σε πολυκατοικία οπότε δεν υπήρχε η δυνατότητα να διακινεί εμπορεύματα και να διενεργεί επαγγελματικές δραστηριότητες.
- Δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους (τον αποθηκευτικό χώρο που φέρεται να ενοικίασε σταμάτησε να τον χρησιμοποιεί από το τέλος του 2016), μηχανήματα έργου, φορτηγά αυτοκίνητα.
- Τα έτη 2017-2018 απασχόλησε μόνο υπαλλήλους γραφείου και για πολύ μικρό χρονικό διάστημα απασχόλησε ως χειριστή μηχανήματος τον αδερφό της, (σύμφωνα με τον Ε.Φ.Κ.Α. και το Σ.Ε.Π.Ε.).
- Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο βασικός προμηθευτής της, με Α.Φ.Μ., το έτος 2017 αφορούν εικονικές και ανύπαρκτες συναλλαγές. Φέρεται να είχε συναλλαγές (έξοδα) καθαρής αξίας 8.591.498,46 € με τον ανωτέρω, εκ συνόλου 9.017.695,17 €, ήτοι οι αγορές της είναι εικονικές τουλάχιστον κατά 95,27 %.
- Βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών το έτος 2018 φέρεται να έχει αγορές 2.798,87 € και πωλήσεις 7.464.964,99 €.
- Δεν διενήργησε καμία ενδοκοινοτική συναλλαγή και καμία εισαγωγή αγαθών.
- Δεν δηλώνει ούτε την δηλώνουν προμηθευτές καυσίμων (πρατήρια υγρών

καυσίμων) παρόλο που φέρεται να έχει εκτελέσει πλήθος εργασιών με διάφορα μηχανήματα και οχήματα για λογαριασμό πελατών της. Δεν δηλώνει ούτε την δηλώνουν προμηθευτές ανταλλακτικών-λιπαντικών ή παροχής υπηρεσιών για την επισκευή οχημάτων και μηχανημάτων. Δεν δηλώνει δαπάνες διοδίων ενώ φέρεται να έχει εκτελέσει έργα και να έχει πουλήσει εμπορεύματα σε περιοχές που απαιτείται η χρήση εθνικών οδών. Δεν δηλώνει δαπάνες για ενοίκιαση μηχανημάτων οχημάτων, δεδομένου πως ή ίδια δεν διέθετε τέτοιου είδους πάγια.

- Δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών αρχείων.
- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2018.
- Η πρώτη κίνηση στο λογαριασμό της στην τράπεζα με IBAN συντελέστηκε στις .../02/2017 ενώ είχε ήδη προβεί σε δήλωση έναρξης της δραστηριότητάς της στις .../09/2016. Το γεγονός αυτό αντίκειται στην κοινή επιχειρηματική πρακτική η οποία υπαγορεύει ότι η επιχείρηση κατά την έναρξη της δραστηριότητάς της έχει τραπεζικό λογαριασμό μέσω των οποίων διενεργεί συναλλαγές προκειμένου να εξυπηρετεί την εμπορική, επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητά της.
- Το συνολικό ποσό των πιστώσεων του λογαριασμού της από .../02/2017 έως .../08/2019 ανέρχεται σε 766.619,54 € και το συνολικό ποσό των χρεώσεων σε 782.263,06 €. Τα ποσά αυτά είναι ιδιαίτερα μικρά σε σχέση με τον κύκλο εργασιών της, ο οποίος όπως προκύπτει από τα στοιχεία προμηθευτών της ανέρχεται σε 18.100.311,75 €, ενώ των πελατών της σε 22.697.160,58 €.
- Από τον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της δεν εντοπίστηκαν απευθείας καταθέσεις σε λογαριασμούς εταιριών το αντικείμενο δραστηριότητας των οποίων θα υποδήλωνε ότι η ελεγχόμενη προέβη σε αγορές σχετικές με την άσκηση της δραστηριότητάς της.
- Τις καταθέσεις των ποσών που συντελούνταν στο λογαριασμό όψεώς της, διαδέχονταν άμεσα σχεδόν ισόποσες αναλήψεις/μεταφορές ποσών με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού να διαμορφώνεται σε πολύ χαμηλά επίπεδα μη ικανά για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών μιας ενεργής επιχείρησης.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν. 4987/2022 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».

Η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία από την «.....»:

α/α	Φορολογικό στοιχείο	Περιγραφή	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	ΤΔΑ	Κρουστικό κομπρεσέρ BOSCH, σπαθόσεγα BOSCH, φιλιέρα ROTHENBERG, αυλακωτήρας σωληνώσεων ROTHENBERG, τροχός BOSCH μεγάλος, τροχός BOSCH μικρός, δρόπανο BOSCH,	11.100,00€	2.664,00€

		φιλιέρα ROTHENBERG, μεταχειρισμένος οικίσκος container, μηχανήμα ψύξης σωλήνων		
2	ΤΠΥ	Μεταφορά του ΗΖ του σε νέα θέση, σύνδεσή του και κατασκευή οικίσκου στέγασής του	10.500,00€	2.520,00€
3	ΤΠΥ	Επέκταση δικτύου εκτόνωσης αερίων ελαίου της νέας μηχανής FARE στο εργοστάσιο της, Αντικατάσταση και τοποθέτηση 376 φωτιστικών τύπου LED στα εργοστάσια 3 και 6 και στην πρώην	9.500,00€	2.280,00€
4	ΤΠΥ	Σύνδεση τεσσάρων νέων μηχανών στο εργοστάσιο της	16.000,00€	3.840,00€
5	ΤΠΥ	Τοποθέτηση φωτιστικών αντιεκρηκτικού τύπου και ηλεκτρικής εγκατάστασης παροχών φόρτισης συσσωρευτών κλαρκ στο κτίριο της ανεξάρτητης αποθήκης του εργοστασίου 1	17.000,00€	4.080,00€
	Σύνολο		64.100,00€	15.384,00€

Όσον αφορά το ληφθέν τιμολόγιο – δελτίο αποστολής με αριθ. ΤΔΑ καθαρής αξίας 11.100,00 € της προσφεύγουσας εταιρείας αναγράφεται μεν η εταιρεία κατασκευής των εμπορευμάτων, αλλά δεν αναγράφεται ο τύπος αυτών. Το Φ.Δ.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας με το οποίο φέρεται να μεταφέρθηκαν τα εμπορεύματα ανήκει κατά το ερευνώμενο χρονικό διάστημα στον με Α.Φ.Μ. Ωστόσο, ούτε ο ίδιος, ούτε οι αντισυμβαλλόμενες εταιρείες δηλώνουν συναλλαγές μεταξύ τους. Συνεπώς, δεν προκύπτει η μεταφορά των εμπορευμάτων με το αναγραφόμενο φορτηγό.

Όσον αφορά τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που φέρεται να έχει λάβει η προσφεύγουσα, πρόκειται για εξειδικευμένες εργασίες, οι οποίες ήταν αδύνατον να πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια καθόσον δεν είχε το απαιτούμενο προσωπικό.

Όσον αφορά τις προσκομισθείσες πληρωμές αναφέρεται ότι τρεις επιταγές συνολικού ποσού 37.964,00 € οπισθογραφήθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση και εισπράχθηκαν από τη, Α.Φ.Μ., η οποία ωστόσο δεν είναι προμηθευτής της αλλά πελάτης της, με συναλλαγές καθαρής αξίας 741.356,00 € το έτος 2018. Η ίδια έχει κάνει έναρξη εργασιών την11.2017 και το έτος 2018 δηλώνει ως μοναδικούς προμηθευτές την «.....» και την «.....» με συνολικό ποσό 1.375.696,75 €. Οι άλλες δύο επιταγές ποσού 19.360,00 € και ποσού 20.570,00 € οπισθογραφήθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση στον και στη συνέχεια στον με Α.Φ.Μ. (η πρώτη) και στην με Α.Φ.Μ. (η δεύτερη), ήτοι από πρόσωπα που δεν έχουν σχέση με τις εμπλεκόμενες εταιρείες καθόσον δεν δηλώνονται συναλλαγές μεταξύ τους.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών και περαιτέρω την καλοπιστία της ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016). Οι πληρωμές πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις επίμαχες συναλλαγές, ενώ τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής, περί εικονικότητας και καλοπιστίας της ως λήπτριας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	9.019,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	4.509,50€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	13.528,50€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Διαφορά φόρου	9.570,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	2.392,50€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	11.962,50€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Διαφορά φόρου	4.467,64€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	2.233,82€
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.701,46€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	2.996,36€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου	10.771,59€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν. 4987/2022	5.385,80€
Σύνολο φόρου για καταβολή	16.157,39€
Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	144,77€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022.

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.