



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1314

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... - - **ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ:**....., με κύρια δραστηριότητα

«Χονδρικό εμπόριο παλαιών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων» και έδρα στα, επί της οδού, Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης από την του με Α.Φ.Μ.:, κατά: **α)** της με αριθμό/**19-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και **β)** της με αριθμό/**19-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 01/03/2024 έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **17/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του της εταιρείας «. – – **ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.**» με **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 με αριθμό/**19-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 18.057,89€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 9.028,95€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **27.086,84€**.
- Με την υπ' αριθμ./**19-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο χρήσης κατά 14.944,53€ (από 41.120,36€ σε 26.175,83€).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 19/12/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. που συντάχθηκαν από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017, δυνάμει της με αρ./09-11-2023 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με υπ' αριθμ πρωτ./30-10-2023 πληροφοριακό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 27-09-2023 Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ., που αφορά στην επιχείρηση «.....» με **ΑΦΜ**, σύμφωνα με την οποία, η ελεγχόμενη στο φορολογικό έτος 2017, έλαβε εκατόν πενήντα έξι (156) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.449.533,00€ και εξέδωσε εκατόν τριάντα έξι (136) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους ή μέρους αυτών, συνολικής καθαρής αξίας 1.314.326,89€ πλέον Φ.Π.Α. 384,00€.

Μεταξύ των ληπτών του ως άνω εκδότη είναι και η προσφεύγουσα, η οποία στο φορολογικό έτος 2017 έλαβε είκοσι ένα (21) εικονικά ή μερικώς εικονικά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 62.268,91€, άνευ Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 39^α του ν.3859/2000.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, με την υπ' αριθμ. .../24-11-2023 επιστολή κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση η εντολή ελέγχου και η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το ν.4512/2018.

Ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., έκρινε ότι η προσφεύγουσα έλαβε, στο φορολογικό έτος 2017, δέκα πέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 50.577,23€ και έξι (6) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με την εικονική αξία των συναλλαγών να προσδιορίζεται σε 11.711,68€. Ακολούθως, προσδιόρισε το εισόδημα και το Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου έτους με την αφαίρεση από τις εισροές του οικείου φορολογικού έτους των ποσών των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./29-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το από 15-12-2023 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς της που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

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

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Προσβολή δικαιώματος άμυνας. Ελλιπής φορολογικός έλεγχος. Ουδέποτε της ζητήθηκε η προσκόμιση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, ούτε τους γνωστοποιήθηκε η αιτία του ελέγχου. Η παράλειψη αποστολής πρόσκλησης του άρθρου 14 του ν.4987/2022 συνιστά ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και θίγει το δικαίωμα άμυνας, το οποίο δεν καλύπτεται από την κλήση προς ακρόαση.
2. Προσβολή του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Ακυρότητα καταλογιστικών πράξεων. Στο σημείωμα διαπιστώσεων αναφέρεται το πόρισμα του ελέγχου, ότι η εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά δεν αναφέρεται η συλλογιστική πορεία εξαγωγής του πορίσματος, παρά μόνο η αποδοχή εκ μέρους του ελέγχου του πορίσματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.
3. Εσφαλμένη η κρίση περί εικονικότητας και κατ' ακολουθία εσφαλμένος ο προσδιορισμός διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. Η κρίση της φορολογικής αρχής στηρίζεται αποκλειστικά στην ατομική επιχείρηση του εκδότη. Οι συναλλαγές είναι πραγματικές και εξοφλήθηκαν σύννομα.

4. Σφάλμα κατά την υιοθέτηση του πορίσματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. εκ μέρους του επίμαχου ελέγχου. Επέκταση της εικονικότητας και σε τιμολόγιο που κρίθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ως πραγματικό.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. [...]».

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

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης

διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του ν.4987/2022**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.*

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των

επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό»,

ενώ σχετικά με το άρθρο 28 του ίδιου νόμου προβλέπεται 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 στο 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, το άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 καθιερώνει ρητώς την αιτιολογία, ως ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού προστίμου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και, κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανεπάρκειας αυτής, να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή, για έκδοση νέας πράξης, κατ' άρθρο 63 παρ. 6 του Ν. 4987/2022. Με τον όρο τυπικές πλημμέλειες νοούνται ουσιώδεις νομικές πλημμέλειες που ανάγονται στον τύπο και την τηρηθείσα διαδικασία έκδοσης της πράξης, καθιστώντας την παράνομη. Τέτοια περίπτωση αποτελεί η παράβαση ουσιώδους τύπου που προβλέπεται για την έκδοση της πράξης.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η

ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, με το άρθρο 28 παρ.1 του ν.4987/2022, προβλέφθηκε η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με αφορμή το υπ' αριθμ./30-10-2023 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης που αφορά τις ελεγκτικές διαπιστώσεις στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:, η οποία κρίθηκε ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, το 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπ'αριθμ. .../09-11-2023 εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα επιχείρηση, καθώς κατά το έτος 2017 συναλλάχθηκε με τον ως άνω εκδότη. Με το υπ'αριθμ./24-11-2023 γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων βάσει του ν.4512/2018 και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά η ως άνω εντολή ελέγχου.

Η φορολογικά αρχή λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στον εκδότη συνέταξε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ...../29-11-2023 σημείωμα διαπιστώσεων στο οποίο αναγράφει τα εξής:

«Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε:

Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων (Μ.Υ.Φ.) που υπέβαλε η επιχείρησή σας για την περίοδο, 01/01/2017 - 31/12/2017 περιλαμβάνεται ως προμηθεύτρια η επιχείρηση με Α.Φ.Μ. με λήψη είκοσι ενός (21) φορολογικών στοιχείων αγορών άνευ Φ.Π.Α. συνολικής καθαρής αξίας 65 '719,33 ευρώ.

Στην Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4171/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης σχετικά με την εκδότη επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ., για την ελεγχόμενη επιχείρηση και λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στο πόρισμα της έκθεσης σχετικά με την επιχείρησή σας, αναφέρονται τα παρακάτω:

Απ' τα ανωτέρω αναλυτικά εκτεθέντα διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε έξι μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση ΕΠΕ με Α.Φ.Μ., με την συνολική καθαρή αξία της εικονικότητας να ανέρχεται στο ποσό των 11.711,68 € άνευ Φ.Π.Α. και δέκα τέσσερα εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 47.924,73 € άνευ Φ.Π.Α..

Παρατήρηση: Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στο παραπάνω πόρισμα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., υπάρχει λεκτικό λάθος, αφού τα φορολογικά στοιχεία που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους είναι δεκαπέντε (15) και η συνολική τους καθαρή αξία είναι 50.577,23 ευρώ, όπως προκύπτει από τον πίνακα στις σελίδες 9-10 της παρούσης έκθεσης ελέγχου, όπως αυτός που αναφέρεται στις σελίδες 151-152 της Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σχετικά με την εκδότη επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων με Α.Φ.Μ.

Τα σύνολα της αξίας των εικονικών και των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων απεικονίζονται παρακάτω:

A/A	Είδος στοιχείου και αριθμός	Ημερομηνία	Καθαρή αξία εικονικών	Καθαρή αξία μερ. εικονικών
1	TIM....	14/1/2017	9.169,20	
2	TIM... ΣΕΙΡΑ ..	16/1/2017	3.213,46	
3	TIM...	16/1/2017	3.985,10	
4	ΗΜ...	25/1/2017	2.716,30	
5	TIM...	28/1/2017		2.674,80
6	TIM...	30/1/2017	2.710,30	
7	TIM... ΣΕΙΡΑ ..	31/1/2017	4.770,95	
8	TIM...	6/2/2017		4.324,43
9	TIM....	13/2/2017		1.824,10
10	ΗΜ...	20/2/2017		1.046,60
11	TIM...	21/2/2017		666,15
12	TIM. .. ΣΕΙΡΑ ..	24/2/2017	1.600,50	
13	TIM....	28/2/2017	1.562,52	
14	TIM....	1/3/2017	2.598,00	
15	TIM....	3/3/2017	2.257,15	
16	TIM. ... ΣΕΙΡΑ ..	17/3/2017		1.175,60

17	TIM.... ΣΕΙΡΑ ...	27/3/2017	10.184,80	
18	TIM. ... ΣΕΙΡΑ ...	28/3/2017	2.632,50	
19	TIM. ... ΣΕΙΡΑ ..	5/4/2017	1.289,35	
20	TIM...	10/4/2017	921,60	
21	TIM. ...	12/5/2017	945,50	
ΣΥΝΟΛΑ			50.557,23	11.711,68
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ				62.268,91

Η αποδοχή και λήψη εικονικών στοιχείων την ελεγχόμενη περίοδο 2017, συνιστά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 11 του Ν.4308/14 Ε.Λ.Π., που επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 55Α και 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 Κ.Φ.Δ.

Σημείωση ελέγχου:

Σημειώνεται ότι ο παρών έλεγχος αποδέχεται τα συμπεράσματα και το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, δεδομένου ότι όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Σε βάρος της επιχείρησής σας: ,,,, ΜΟΝ.Ε.Π.Ε. με Α.Φ.Μ. καταλογίζονται οι παρακάτω παραβάσεις:

- Φορολογική περίοδος 01/01/2017 - 31/12/2017: Αποδοχή και λήψη (6) έξη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων άνευ Φ.Π.Α., συνολικής αξίας της εικονικότητας 11.711,68 ευρώ, έκδοσης της επιχείρησης με Α.Φ.Μ.
- Φορολογική περίοδος 01/01/2017 - 31/12/2017: Αποδοχή και λήψη (15) δεκαπέντε εικονικών φορολογικών στοιχείων άνευ Φ.Π.Α., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής αξίας 50.577,23 ευρώ έκδοσης της επιχείρησης με Α.Φ.Μ.

Κατά παράβαση: των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 11 του Ν.4308/14 Ε.Λ.Π.

Οι παραπάνω παραβάσεις επιφέρουν σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης τις κυρώσεις των άρθρων 55 Α και 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 Κ.Φ.Δ.»

Επειδή, από τα προπαρατιθέμενα προκύπτει ότι ναι μεν τηρήθηκε τύποις η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης, ωστόσο το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου χαρακτηρίζεται από πλήρη έλλειψη των νομικών λόγων, αλλά και εξέτασης των διαλαμβανόμενων πραγματικών περιστατικών δια των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων που τουλάχιστον σχετίζονται με τις επίμαχες εικονικές αποκτήσεις, βάσει των οποίων το διοικητικό όργανο διαμόρφωσε την κρίση του. Στο σημείωμα διαπιστώσεων δεν παρατέθηκαν τα πραγματικά στοιχεία κατόπιν διενέργειας των κατ' ελάχιστον απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ούτε οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου βάσει των οποίων κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της προσφεύγουσας επιχείρησης με το Αναφέρεται

το τελικό συμπέρασμα περί εικονικότητας, αποδεχόμενη την έκθεση ελέγχου στον εκδότη, χωρίς όμως να καταγράφεται η συλλογιστική πορεία εξαγωγής του συμπεράσματος με συνέπεια την αδυναμία της προσφεύγουσας να ασκήσει επί της ουσίας το δικαίωμά της στην προηγούμενη ακρόαση, προβάλλοντας συγκεκριμένους ισχυρισμούς.

Επειδή, η ως άνω παράλειψη αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, η οποία σε συνδυασμό με την έλλειψη οποιασδήποτε ελεγκτικής διαπίστωσης επί των φορολογικών αρχείων της προσφεύγουσας, καθώς ουδέποτε επιδόθηκε πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 14 του ν.4987/2022, καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις τυπικά πλημμελείς.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμελίες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024 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 [...] 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: [...] γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά [...]».

Επειδή περαιτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... – ... – **ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ:...** και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./**19-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της υπ'αριθμ...../19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, ήτοι μη τήρηση κατ' ουσίαν της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, αλλά και λόγω μη ζήτησης προς εξέταση των βιβλίων και στοιχείων που σχετίζονται τουλάχιστον με τις επίμαχες εικονικές συναλλαγές.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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