



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03-09-2024

Αριθμός απόφασης:1862

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail:ded.thess@aaade.gr

Url:www.aaade.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 ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (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 10-04-2024 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, όπως νόμιμα εκπροσωπείται, με έδρα στη, επί της οδού, κατά της υπ'αριθμ./12-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις τουΕΛ.ΚΕ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10-04-2024 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./12-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 87.609,58€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 43.804,79€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 131.414,37€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 12-03-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος Ν.4172/2013 τουΕΛ.ΚΕ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ...../03-07-2023 εντολής του Προϊσταμένου του.

Ειδικότερα, κατόπιν της υπ' αριθμ./29-05-2023 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία έγινε δεκτή η από 27-01-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας και ακυρώθηκε η υπ'αριθμ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας σχετικά με την κλήση της προσφεύγουσας σε ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής πριν την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εκδόθηκε η ανωτέρω σχετική εντολή ελέγχου προς επανάληψη της διαδικασίας.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρ./24-11-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., με την επισυναπτόμενη σε αυτό, με ημερομηνία θεώρησης 24-10-2022 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων, εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013, σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας η οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ.και δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών κλπ. επιχωματώσεις εκσκαφές κλπ», στο χρονικό διάστημα 01/01/2016 – 31/12/2016 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία έλαβε κατά το παραπάνω φορολογικό έτος, δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 302.102,00€ πλέον ΦΠΑ 48.111,60€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Στο πλαίσιο ελέγχου της εκδότριας επιχείρησης, πραγματοποιήθηκε από την ΥΕΔΔΕ διασταυρωτικός έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, κατασχέθηκαν τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία και από την επεξεργασία των προσκομισθέντων και κατασχεθέντων προέκυψε ότι αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος τουΕΛ.ΚΕ., κατόπιν διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση καταχώρησε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στο τηρούμενο βιβλίο της επιχείρησης και υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, έκρινε ότι η προσφεύγουσα έλαβε δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 302.102,00€ πλέον ΦΠΑ 48.111,60€ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013. Στο πλαίσιο επανάληψης της διαδικασίας, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ./01-02-2024

Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε τα με αρ. πρωτ./26-02-2024 και/26-02-2024 υπομνήματα με τις απόψεις της που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου φέρει ημερομηνία 01-02-2024, ενώ το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου φέρει ημερομηνία μεταγενέστερη στις 06-02-2024. Συνεπώς, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου δεν στηρίζεται σε αιτιολογημένο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.

2.Παραβίαση δικαιώματος ακρόασης. Η έκθεση ελέγχου περιέχει αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση, που δεν συμπεριλαμβάνονται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ώστε δεν δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να προβάλει τους ισχυρισμούς της πριν την έκδοση της οριστικής πράξης. Το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου έπρεπε να περιέχει αυτούσιο ολόκληρο το περιεχόμενο της έκθεσης της ΥΕΔΔΕ σχετικά με τις ενέργειες για τον έλεγχο της επιχείρησης του εκδότη και της προσφεύγουσας και τα αποτελέσματα αυτών των ενεργειών.

3. Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Η έκθεση ελέγχου περιέχει αφηρημένα στοιχεία που είναι αδύνατον να γνωρίζει η προσφεύγουσα και ενδεχομένως αφορούν παραβάσεις του εκδότη που δεν αναιρούν την ύπαρξη των συναλλαγών και επιπλέον περιέχει μόνο γενικόλογες κρίσεις για τον εκδότη και όχι συγκεκριμένες κρίσεις που να αφορούν τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με αυτόν. Το ΕΛΚΕ έκρινε τις συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, αποκλειστικά στηριζόμενο στο γεγονός ότι τα μεταφορικά μέσα που αναγράφονται σε δύο φορολογικά στοιχεία δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιήσουν τη μεταφορά. Κατά τα λοιπά, ουδέν στοιχείο αναφέρεται που να δικαιολογεί την κρίση περί εικονικότητας. Αντίθετα, οι συναλλαγές έγιναν με τον ίδιο τον που έφερνε τα υλικά με δικά του μεταφορικά μέσα στην οδό και οι πληρωμές γίνονταν με μεταφορά ή με κατάθεση χρημάτων στους λογαριασμούς του εκδότη. Η προσφεύγουσα επέλεξε τον ως κύριο προμηθευτή της λόγω της εξασφάλισης χαμηλής τιμής των προϊόντων, ενώ τα έτη 2018 και 2019, η συνεργασία τους παρουσίασε φθίνουσα πορεία, καθώς δεν μπορούσε να την προμηθεύσει τα υλικά με την ίδια χαμηλή τιμή. Αν οι συναλλαγές ήταν εικονικές, δεν θα υπήρχαν αυξομειώσεις στην αξία και στην ποσότητα. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν πραγματοποίησε έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας, ώστε να διαπιστώσει την αντιστοίχιση αγορών και πωλήσεων, όπως προκύπτει από τα ισοζύγια αγορών και πωλήσεων και την έκθεση φοροτεχνικού που συνυποβάλλει, καθώς και από το χρόνο έκδοσης των ληφθέντων τιμολογίων και των τιμολογίων πώλησης.

4.Δεν επωφελήθηκε από την έκπτωση ΦΠΑ, για τον λόγο ότι οι αγορές και πωλήσεις είναι ίσης αξίας και σε κάθε περίπτωση, τελούσε σε καλή πίστη.

5.Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου για το έτος 2016. Αντισυνταγματικότητα της διάταξης περί παράτασης της προθεσμίας παραγραφής. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, καθώς το ΕΛΚΕ σκοπίμως εξέδωσε την πράξη που ακυρώθηκε με την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, χωρίς την τήρηση της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, προκειμένου να τύχει εφαρμογής η διάταξη περί παράτασης της παραγραφής.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.4174/13, όπως ίσχυε : «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 προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας 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 επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 6 του Ν. 4987/2022 : «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, με τις ανωτέρω διατάξεις προβλέπεται ρητά ότι όταν η καταλογιστική πράξη ακυρώνεται για τυπικούς λόγους με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η φορολογική αρχή υποχρεούται να επανέλθει και να εκδώσει νέα πράξη, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια. Επιπλέον, προβλέπεται η παρέκταση της παραγραφής για ένα έτος μετά την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, με την υπ'αριθμ./29-05-2023 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ακυρώθηκε η υπ'αριθμ./29-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ., λόγω παραβίασης του δικαιώματος ακρόασης της προσφεύγουσας, η δε προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 12-03-2024, ήτοι μέσα σε ένα έτος από την έκδοση της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, ο έλεγχος αντισυνταγματικότητας ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, η δε αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης που επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, δεν μπορεί να αποτελέσει τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί σκόπιμης έκδοσης πράξης με τυπική πλημμέλεια, απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4987/2022 : «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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου φέρουν ημερομηνία υπογραφής από τον Προϊστάμενο τουΕΛ.ΚΕ. στις 01-02-2024, ενώ η αναγραφή της ημερομηνίας 06-02-2024 στην πρώτη σελίδα του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου που σύμφωνα με την φορολογική αρχή πρόκειται για την ημερομηνία καταχώρησης του εντύπου στο ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας που έπεται της υπογραφής του προϊσταμένου, δεν συνεπάγεται ότι ο προσωρινός διορθωτικός φόρος δεν ερείδεται σε αιτιολογημένο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, όπως αβάσιμα επικαλείται η προσφεύγουσα.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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.».

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 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 μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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 υποβάλλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με το άρθρο 28 παρ.1 του Ν.4987/2022 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 28 του Ν.4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «.....**Άρθρο 28** Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.....»

Επειδή το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε ενέργεια λαμβάνεται εις βάρος του, συνάδει με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του «αναφέρεσθαι», άρ.10 παρ.3 του Συντάγματος, που εξειδικεύθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 σύμφωνα με το οποίο « 1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις».

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, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος τουΕΛΚΕ επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. /01-02-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, όπου αποτυπώνονται οι ελεγκτικές διαπιστώσεις και οι λόγοι που διαμόρφωσαν την κρίση του ελέγχου ως προς τις υπό κρίση συναλλαγές. Με το εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση σε ακρόαση, δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου εντός είκοσι ημερών από την επίδοση, η δε προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με τα με αρ. πρ. /26-02-2024 και /26-02-2024 υπομνήματά της, ασκώντας το δικαίωμα ακρόασής της πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, ειδικότερα, στο υπ' αριθμ. /01-02-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ρητά καταγράφονται τα κάτωθι :

- Ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου ερείδονται στο πληροφοριακό έγγραφο της ΥΕΔΔΕ
 - Ότι οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων της ΥΕΔΔΕ που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση
 - Παρατίθενται αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση όπου αποτυπώνονται οι ελεγκτικές διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ σχετικά με την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων, τη συναλλακτική της δραστηριότητα και τις επιχειρηματικές δυνατότητές της, καθώς και ο διασταυρωτικός έλεγχος στην προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση και τα συμπεράσματα αυτού.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένο, καθώς δεν περιέχει αποσπάσματα της έκθεσης ελέγχου που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση και περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη. Ωστόσο, το περιεχόμενο του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν είναι υποχρεωτικό να ταυτίζεται με το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, αρκεί να είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένο, ώστε να δίδεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να αναπτύσσει τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το υπ' αριθμ. /01-02-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένο, καθώς περιέχει όλους τους λόγους και τα συμπεράσματα ελέγχου σχετικά με τη δυνατότητα της εκδότριας επιχείρησης να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και τους λόγους που κρίθηκε ότι αυτές είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Συνεπώς, με το εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, δόθηκε

η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να διατυπώσει τις αντιρρήσεις της σχετικά με την κρίση της φορολογικής αρχής τόσο για την εκδότρια επιχείρηση όσο και για τις κρινόμενες συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας επιχείρησης.

Επειδή, εξάλλου, δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η υποβολή από την προσφεύγουσα αιτήματος χορήγησης αντιγράφου της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ και η άρνηση χορήγησης αυτού, ενώ ρητά στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αναφέρεται ότι ο έλεγχος τουΕΛ.ΚΕ. βασίζεται στα συμπεράσματα της εν λόγω έκθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και συγκεκριμένα η άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1.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 το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4987/2022: «2. 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε :«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία

στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα 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 καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, επιπλέον, 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). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή ορθά θεμελίωσε την κρίση της για τη λήψη από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων, στις διαπιστώσεις για την εκδότρια οντότητα, όπως αποτυπώνονται στην έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της από 24-10-2022 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, προκύπτουν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

- 1) Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.
- 2) Για το ελεγχόμενο έτος έχει υποβάλει ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, δηλώνει εκροές συνολικής αξίας 182.847,01€ και εισροές συνολικής αξίας 183.922,50€, ενώ με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 1.762.050,39€, αγορές συνολικής αξίας 1.711.156,50€ και δαπάνες συνολικής αξίας 49.865,00€.
- 3) Αντιπαραβάλλοντας τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και τις συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών προμηθευτών της ελεγχόμενης επιχείρησης με αυτά των αντισυμβαλλομένων, παρατηρείται αναντιστοιχία κυρίως ως προς τα έξοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- 4) Παρατηρούνται αποκλίσεις στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, όπως υποβλήθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση και από τους τρίτους.

5) Ελέγχθηκαν οι αγορές, όπως προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, και διαπιστώθηκε η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή.

6) Δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης είναι ένα γραφείο 49,40 τμ στο χωριό, ενώ, βάσει των υπομνημάτων των ληπτών που υποδεικνύουν ως τόπο συναλλαγής μία μάντρα ανταλλακτικών αυτοκινήτων επί της οδού στην πόλη της, υπάρχει μισθωτήριο συμβόλαιο με μισθωτή τον, αλλά με χρονική διάρκεια από 10-11-2016 έως 28-02-2017, οπότε το μίσθιο εκμισθώνεται σε άλλο πρόσωπο.

7) Από την επεξεργασία των κινήσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, προέκυψαν στοιχεία που ενισχύουν την κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών και συγκεκριμένα στις περισσότερες συναλλαγές, τα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων καταθέτει ο ίδιος ο και στη συντριπτική πλειοψηφία των καταθέσεων, έπεται άμεσα η ανάληψη αυτών.

8) Δεν διαθέτει φορτηγό αυτοκίνητο μεγάλου μικτού βάρους, ώστε να χρησιμοποιηθεί σε χωματοουργικές εργασίες ή στη μεταφορά μεγάλου βάρους ανταλλακτικών αυτοκινήτων ή παλαιών σιδηρών κλπ. Ειδικότερα, κατά το φορολογικό έτος 2016, είχε στην κατοχή του φορτηγό μικτού βάρους 1.896kg από 22-01-2016 έως 02-02-2016 και φορτηγό με ανυψωτικό μηχάνημα μικτού βάρους 7.490 Kgr. Περαιτέρω, για το φορολογικό έτος 2016, υπάρχει συμφωνητικό μίσθωσης φορτηγού αυτοκινήτου από 29-08-2016 έως 28-02-2017, αλλά δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού και ο κυβισμός του, ώστε να εξαχθούν συμπεράσματα. Επιπλέον, δεν πραγματοποίησε δαπάνες για την προμήθεια πετρελαίου κίνησης.

9) Δεν διέθετε μηχανήματα έργου.

10) Απασχόλησε ένα άτομο για την περίοδο 10/2016 έως 1/2017.

11) Δεν προκύπτουν συναλλαγές με επιχειρήσεις κατόχους ή εκμισθωτές μηχανημάτων έργου, φορτηγών και γενικότερα εξοπλισμού για τη διενέργεια χωματοουργικών εργασιών.

12) Πραγματοποιήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος στους λήπτες των φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα, από τον οποίο προέκυψε ότι εξέδωσε, το φορολογικό έτος 2016, 316 εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 1.767.365,08€ πλέον ΦΠΑ 398.807,64€. Ως προς τις συναλλαγές με την προσφεύγουσα, οι συναλλαγές κρίθηκαν ως εικονικές στο σύνολό τους, καθώς η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε πώληση, η δε προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος τουΕΛ.ΚΕ., υιοθετώντας το πόρισμα ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, έκρινε ότι οι συναλλαγές είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχειρεί να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου, προσβάλλοντας κάθε κριτήριο μεμονωμένα ότι δεν οδηγεί στην κρίση περί συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη, χωρίς, όμως, να προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο που να θέτει σε αμφισβήτηση τα συμπεράσματα του ελέγχου σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση. Εξάλλου, η κρίση του ελέγχου ερείδεται στη συνολική εκτίμηση και συνθετική αξιοποίηση των ανωτέρω κριτηρίων και όχι στο κάθε ένα στοιχείο ξεχωριστά, το οποίο από μόνο του προφανώς δεν δύναται να οδηγήσει σε ένα τέτοιο συμπέρασμα.

Επειδή, ειδικότερα, ως προς τις αγορές του εκδότη που, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους, αβάσιμα η προσφεύγουσα επικαλείται ότι θα έπρεπε να περιλαμβάνονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις στην έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για την ίδια,

καθώς για κάθε οντότητα, όπως η προμηθεύτρια του εκδότη επιχείρηση, συντάσσεται χωριστή έκθεση ελέγχου, όπου αποτυπώνεται το σύνολο των ελεγκτικών διαπιστώσεων που στοιχειοθετεί την κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας. Επιπλέον, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι είναι δυνατόν ο εκδότης να προμηθευόταν τα αντίστοιχα αγαθά χωρίς φορολογικά στοιχεία, ισχυρισμός που δεν επαρκεί για να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου. Αντίστοιχα, πιθανολογεί ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν λάμβανε ή δεν καταχωρούσε στο βιβλίο της φορολογικά στοιχεία για δαπάνες προμήθειας καυσίμων ή ότι απασχολούσε ανασφάλιστο προσωπικό, ισχυρισμοί που απορρίπτονται ως αόριστοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, επιπλέον, για την απόδειξη της εξόφλησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 350.213,60€, η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης που αθροιστικά αντιστοιχούν στο ποσό των 340.213,60€, ενώ με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει παραστατικό μεταφοράς ποσού 10.000,00€ στις 09-01-2017, προς απόδειξη ολοσχερούς εξόφλησης των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων του έτους 2016. Ωστόσο, σε κανένα τραπεζικό παραστατικό δεν αναγράφεται το φορολογικό στοιχείο που αφορά, ενώ υφίστανται συναλλαγές με την εκδότρια επιχείρηση και το έτος 2017, ούτε η αξία εκάστης τραπεζικής συναλλαγής ταυτίζεται με την αξία κάθε φορολογικού στοιχείου. Αντίθετα, για την απόδειξη εξόφλησης δώδεκα φορολογικών στοιχείων που φέρουν ημερομηνία έκδοσης εντός διμήνου από Σεπτέμβριο έως Νοέμβριο του 2016, προσκομίζει παραστατικά σαράντα δύο τραπεζικών συναλλαγών, από την επισκόπηση των οποίων προκύπτει ότι στις περισσότερες περιπτώσεις αφορούν καταθέσεις μετρητών, ύψους εκάστης συναλλαγής από 5.000,00€ έως 15.000,00€, είτε την ίδια ημέρα είτε σε διάστημα λίγων ημερών, ώστε συνολικά, η κατά την προσφεύγουσα εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 350.213,60€ λαμβάνει χώρα με καταθέσεις μετρητών ύψους 302.600,00€ και με μεταφορά χρημάτων μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εκδότη και λήπτη ύψους μόλις 47.613,60€. Παράλληλα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τα γραμμάτια είσπραξης που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα, σε αντιπαραβολή με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του, παρατηρείται στην συντριπτική πλειοψηφία των κατατιθέμενων ποσών να ακολουθεί αμέσως η ανάληψη τους. Συνεπώς, από τα ανωτέρω κρίνεται ότι δεν αποδεικνύεται με αδιαμφισβήτητο τρόπο η εξόφληση των υπό κρίση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, περαιτέρω, ως προς τη μεταφορά των εμπορευμάτων, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στα περισσότερα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, δεν αναγράφεται το μεταφορικό μέσο διακίνησης των πωληθέντων ειδών, εκτός από : α) το με αριθμό/07-11-2016 Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο, όπου αναγράφεται το με αριθμό κυκλοφορίας που είναι ιδιοκτησίας τουΑΦΜ, πατέρα του εκδότη και βρίσκεται σε εκούσια ακινησία από 23/03/2015 και β) το με αριθμό/07-09-2016 Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο, όπου αναγράφεται το με αριθμό κυκλοφορίας που βρίσκεται σε εκούσια ακινησία από 24-11-2015 και με μικτό βάρος 5.958Kgr, ενώ η φερόμενη ως πωλούμενη ποσότητα αγαθών παλαιών σιδηρικών, παλαιών ανταλλακτικών αυτοκινήτων είναι βάρους 14.680 Kgr . Αντίθετα, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η μεταφορά γινόταν με άλλο μεταφορικό μέσο που δεν κατονομάζει ή ότι εκ παραδρομής αναγράφηκε εσφαλμένος αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, ισχυρισμοί που απορρίπτονται ως αόριστοι και αναπόδεικτοι. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά ότι η μεταφορά γινόταν με μεταφορικά μέσα του εκδότη, ενώ από τον έλεγχο δεν προέκυψε η κατοχή από αυτόν φορτηγού που θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για τη διακίνηση των αναγραφόμενων στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ειδών.

Επειδή, τα δώδεκα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα φέρουν ημερομηνία έκδοσης από τον Σεπτέμβριο έως τον Νοέμβριο του 2016 και ειδικότερα μόνο τα υπ' αριθμ. /10-11-2016 και ... /18-11-2016 τιμολόγια πώλησης φέρουν ημερομηνία έκδοσης από τις 10-11-2016 και μετά, ενώ η μάντρα ανταλλακτικών αυτοκινήτων στη αν υποθεθεί ότι ήταν χώρος εγκατάστασης της εκδότριας επιχείρησης, εκμισθωνόταν με μισθωτή τον από 10-11-2016 έως 28-02-2017.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι πωλήσεις της επιχείρησής της είναι πραγματικές και συνυποβάλλει ισοζύγια αγορών και πωλήσεων, καθώς και έκθεση ιδιώτη φοροτεχνικού σχετικά με τις αγορές και τις πωλήσεις της προσφεύγουσας ανά είδος, σύμφωνα με την οποία, τα είδη που αγοράζονται πωλούνται σε διάφορες επιχειρήσεις, η δε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνήθως συνίσταται στη λήψη ελάχιστων φορολογικών στοιχείων με μεγάλες ποσότητες αγαθών, γεγονός που δεν συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση. Ωστόσο, γενικόλογες κρίσεις που αποτυπώνονται στην εν λόγω έκθεση ιδιώτη φοροτεχνικού δεν αναιρούν το αιτιολογημένο πόρισμα του ελέγχου, καθώς, επίσης, η διενέργεια πραγματικών πωλήσεων από την προσφεύγουσα, γεγονός που δεν αποτέλεσε αντικείμενο του ελέγχου, δεν συνιστά αποδεικτικό στοιχείο ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε δεν είναι εικονικά, λαμβανομένου υπόψη ότι η προσφεύγουσα δηλώνει το φορολογικό έτος 2016 πωλήσεις ύψους 1.338.267,65€, αγορές εμπορευμάτων ύψους 1.287.901,52€ και τα υπό κρίση ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι συνολικής καθαρής αξίας 302.102,00€.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά και αόριστα ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με προμηθευτή τον, χωρίς οι ισχυρισμοί της να αποδεικνύονται από τα συνυποβαλλόμενα στοιχεία.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν επωφελήθηκε από την έκπτωση ΦΠΑ, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, έχει κριθεί ότι όταν η φορολογική αρχή αποδεικνύει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, παρέλκει η εξέταση της καλής πίστης του λήπτη.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει προς ανταπόδειξη στοιχεία που αποδοθούν τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι παρελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία της κατά τη λήψη αυτών.

Επειδή, στην από 12-03-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, αναλυτικά αποτυπώνεται η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου ότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι νόμιμες, βάσιμες και αιτιολογημένες, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της από 10-04-2024 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ. /12-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου τουΕΛ.ΚΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ. /12-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	934,60€	132.348,97€	132.348,97	131.414,37€

Επί του οφειλόμενου φόρου, 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 υπόχρεο.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.