



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 02-12-2024

Αριθμός απόφασης: 2522

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. 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 (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

- 2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- 4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση εταιρίας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα στους επί της

οδού, κατά της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία με **Α.Φ.Μ.**, 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 τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **208.445,20 ΕΥΡΩ** (94.747,82 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 113.697,38 ΕΥΡΩ Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, [..... από την υπό εκκαθάριση εταιρία - **Α.Φ.Μ.** και ... από την υπό εκκαθάριση εταιρία - **Α.Φ.Μ.**] συνολικής καθαρής αξίας **379.250,00 ΕΥΡΩ**, πλέον **Φ.Π.Α. 87.227,50 ΕΥΡΩ**. Η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, με αποτέλεσμα οι εκπεστέες δαπάνες να περιοριστούν από **656.712,81 ΕΥΡΩ** σε **277.462,81 ΕΥΡΩ** και τα φορολογητέα κέρδη να προσδιοριστούν σε **364.414,70 ΕΥΡΩ**, ενώ η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ζημίες ύψους **14.835,30 ΕΥΡΩ**.

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθ. & πληροφοριακά δελτία της Με το με αριθ. πληροφοριακό της δελτίο η ενημέρωσε το, μεταξύ των άλλων, ότι η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος **2013**, έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την υπό εκκαθάριση εταιρία - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας **83.080,00 ΕΥΡΩ** πλέον **Φ.Π.Α. 19.108,40 ΕΥΡΩ**, ήτοι συνολικής αξίας **102.108,40 ΕΥΡΩ**. Με το με αριθ. πληροφοριακό της δελτίο η ενημέρωσε το, μεταξύ των άλλων, ότι η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος **2013**, έλαβε ... εικονικά φορολογικά στοιχεία από την υπό εκκαθάριση

εταιρία - **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας **296.170,00 ΕΥΡΩ** πλέον **Φ.Π.Α. 68.119,10 ΕΥΡΩ**, ήτοι συνολικής αξίας **102.108,40 ΕΥΡΩ**.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, (.....) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, [.... από την υπό εκκαθάριση εταιρία - **Α.Φ.Μ.** και από την υπό εκκαθάριση εταιρία - **Α.Φ.Μ.**] συνολικής καθαρής αξίας **379.250,00 ΕΥΡΩ** πλέον **87.227,5 ΕΥΡΩ Φ.Π.Α.**

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη για τους ακόλουθους λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 και να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη. Όπως προκύπτει από την από/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ID Έκθεσης) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, αίτια του ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθ. Δελτίο Πληροφοριών σύμφωνα με το οποίο οι εκδότριες - **Α.Φ.Μ.** και - **Α.Φ.Μ.** εξέδιδαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορους αποδέκτες, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα. Συνεπώς, η φορολογική αρχή από το 2018 είχε πληροφόρηση για την ύπαρξη εικονικών φορολογικών στοιχείων και συνεπώς ο έλεγχος έπρεπε να ολοκληρωθεί εντός πενταετίας για τη χρήση 2013.
2. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Η έκθεση ελέγχου εμπεριέχει στοιχεία και διαπιστώσεις που δεν είχαν αναφερθεί στο προσωρινό σημείωμα διαπιστώσεων και συνεπώς δεν είχε ευκαιρία να διατυπώσει τις ενστάσεις της προτού εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Πιο συγκεκριμένα – Για πρώτη φορά στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά σε διενεργηθέντα έλεγχο των λογαριασμών της προσφεύγουσας και των οπισθογραφηθέντων προς τις εκδότριες εταιρίες επιταγών. – Για πρώτη φορά στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά στο περιεχόμενο των εγγράφων και των εκθέσεων ελέγχου της, τα οποία μολονότι φέρονται επισυναπτόμενα και συνεπιδιδόμενα με την έκθεση ελέγχου ουδέποτε του γνωστοποιήθηκαν. – Για πρώτη φορά στην έκθεση ελέγχου

γίνεται αναφορά σε γενόμενο έλεγχο σχετικά με τη μη έκδοση Τ.Π.Υ. προς πελάτες της, μέρος εργασιών των οποίων είχαν αναθέσει υπεργολαβικά στις εκδότριες.

3. Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών- δεν έπρεπε να διενεργηθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων – καλή πίστη του λήπτη.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 70 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 [Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά] ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α)

Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 [Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά] ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α΄ 258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ.

Εφόρου, καθ' όσον γί' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή, με την ΠΟΛ1194/2017 διευκρινίστηκαν τα εξής : 1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

Επειδή, στην με αρ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται: «Άρθρο 13 Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (Δι.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΕΝΟΤΗΤΑ Α' Γενικές Διατάξεις που αφορούν στην Δι.Π.Α.Ε.Ε. και στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

1.- α) ... β) Οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε. είναι οι κατωτέρω: (αα) Αττικής (ββ) Θεσσαλονίκης (γγ) Πάτρας (δδ) Ηρακλείου

γ) Κύριο έργο των παραπάνω Υπηρεσιών είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εστίων οικονομικού εγκλήματος που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, μεγάλης φοροδιαφυγής, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών.

δ) Οι αρμοδιότητες των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε.. [...]

5. - Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από την Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως εκάστοτε ισχύει, ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία».

Επειδή, η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 31/12/2013 υπέβαλε την υπ. αριθ. Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή, με το επικαλούμενο με αρ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών που την αφορά, η Δ.Ο.Υ. ενημέρωσε τη Δ.Ο.Υ., ότι από έλεγχο που διενήργησε σε επιχείρηση αρμοδιότητας της, διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη (από τη Δ.Ο.Υ.) είχε λάβει στη χρήση 2014, φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας, μεταξύ των άλλων από τις εκδότριες των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων. Η Δ.Ο.Υ. διαπίστωσε επίσης ότι οι προαναφερόμενες επιχειρήσεις είχαν εκδώσει στις χρήσεις 2014, 2015 και 2016 φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας και σε άλλες

εταιρίες, μεταξύ άλλων προς την προσφεύγουσα. Βάσει των ανωτέρω, σε συνδυασμό με το ότι υπήρχε υπόνοια έκδοσης – λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων καλούσε η Δ.Ο.Υ. τη Δ.Ο.Υ. να προβεί στις δικές της ενέργειες. Η Δ.Ο.Υ. λαμβάνοντας υπόψη το προαναφερόμενο δελτίο, καθώς και άλλα Δελτία Πληροφοριών που συντάχθηκαν το 2020 από τη Δ.Ο.Υ. και τη Δ.Ο.Υ. διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα, δυνάμει της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2014 - 2016. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, είναι προφανές ότι σε αυτό το Δελτίο Πληροφοριών (.....) δεν γίνεται καμία αναφορά για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013 που εξετάζεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, συνεπώς δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο για τη χρήση 2013. Η δε Δ.Ο.Υ., σχετικά με τα δελτία πληροφοριών που απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από/2020 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ / ΕΛΠ την οποία απέστειλε στη συνέχεια στη Δ.Ο.Υ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθ. & πληροφοριακά δελτία της Με το με αριθ. πληροφοριακό της δελτίο η ενημέρωσε το, μεταξύ των άλλων, ότι η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2013, έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την από την υπό εκκαθάριση εταιρία - Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 83.080,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 19.108,40 ΕΥΡΩ, ήτοι συνολικής αξίας 102.108,40 ΕΥΡΩ. Με το με αριθ. πληροφοριακό της δελτίο η ενημέρωσε το, μεταξύ των άλλων, ότι η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2013, έλαβε ... εικονικά φορολογικά στοιχεία από την από την υπό εκκαθάριση εταιρία - Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 296.170,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 68.119,10 ΕΥΡΩ, ήτοι συνολικής αξίας 102.108,40 ΕΥΡΩ. Επισημαίνεται, ότι τα ανωτέρω Δελτία Πληροφοριών συνοδεύονταν από τις από .../2023 αντίστοιχες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου – Επεξεργασίας Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της, με τις οποίες τεκμηριώνονται οι διαπιστώσεις που αναφέρονται σε αυτά. Τα ανωτέρω πληροφοριακά δελτία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία καθώς εκδόθηκαν μετά το χρόνο της πενταετούς παραγραφής της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 -31/12/2013 που έληγε στις 31/12/2019. Συνεπώς, λόγω της ύπαρξης συμπληρωματικών δελτίων, το είχε δικαίωμα να εκδώσει πράξεις επιβολής Φόρου Εισοδήματος εντός δεκαετίας ήτοι μέχρι τις 31/12/2024. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε, εντός δεκαετίας, ήτοι εντός του 2024. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου 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, σύμφωνα 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** σχετικά με το 28 άρθρο του Ν.4174/2013 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 όργανο 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, Υ 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 ΝΑΙ 74/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσογλου, σε Γ. Μέντη (επιμ.) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας — Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Υ έκδοση, Τόμος Α', σελ. 762).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις/2024 επιδόθηκε, ηλεκτρονικά, στις δηλωθείσες ηλεκτρονικές δ/νσεις των τότε διαχειριστών και μετέπειτα εκκαθαριστών της προσφεύγουσας κο με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου - Κλήση σε Ακρόαση με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Όπως προκύπτει από τα ηλεκτρονικά αρχεία, το εν λόγω Σημείωμα - Κλήση αναγνώστηκε την ίδια ημέρα από τον κο

Στις/2024 υποβλήθηκε σχετικό υπόμνημα από τους εκπροσώπους της ελεγχόμενης οντότητας στο οποίο αναφέρονται οι ενστάσεις της προσφεύγουσας στα πορίσματα το διενεργηθέντος ελέγχου. Οι ισχυρισμοί αυτοί απορρίφθηκαν αιτιολογημένα από την ελέγχουσα Δ.Ο.Υ. και η όλη διαδικασία είναι καταγεγραμμένη στη σχετική έκθεση ελέγχου.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι για πρώτη φορά στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά σε διενεργηθέντα έλεγχο των λογαριασμών της προσφεύγουσας και των οπισθογραφηθέντων προς τις εκδότριες εταιρίες επιταγών, καθώς και στον έλεγχο σχετικά με την μη έκδοση Τ.Π.Υ. προς πελάτες της προσφεύγουσας, μέρος εργασιών των οποίων είχαν αναθέσει υπεργολαβικά προς τις εκδότριες είναι πλήρως αιτιολογημένο, καθώς η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο την/2024 εκπροθέσμως και μετά την κατάθεση στις/2024 του υπομνήματος της στην κλήση προς ακρόαση, πρωτότυπα παραστατικά όπως Τ.Π.Υ. συμφωνητικά και επιταγές τα οποία κατασχέθηκαν. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα απέστειλε την/2024 με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο πρόσθετα στοιχεία. Με βάση τα νέα στοιχεία που είχε στη διάθεση της η φορολογική προέβη σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις οι οποίες καταγράφηκαν στη σχετική έκθεση ελέγχου. Με τις πρόσθετες ελεγκτικές ενέργειες η φορολογική αρχή επιβεβαίωσε την αρχική της κρίση, ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι για πρώτη φορά στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά των εκθέσεων ελέγχου / δελτία πληροφοριών της, αυτό δεν είναι ακριβές διότι στο υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου - Κλήση σε Ακρόαση αναφέρεται ότι η κρίση του ελέγχου στο ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στηρίζεται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου / δελτία πληροφοριών της, αντίγραφα των οποίων, ακόμα κι αν δεν της είχαν δοθεί, μπορούσε η προσφεύγουσα να τα ζητήσει. Η προσφεύγουσα όμως δεν το έπραξε.

Επειδή, από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι η αρμόδια ελεγκτική αρχή προέβη σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες όσον αφορά την γνωστοποίηση στην προσφεύγουσα των διαπιστώσεων του ελέγχου με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της και η τελευταία είχε τη δυνατότητα να προβάλει τις αντιρρήσεις της επ' αυτών ή ακόμη να ζητήσει να της χορηγηθούν πρόσθετα στοιχεία στα οποία στηρίζονταν οι διαπιστώσεις του ελέγχου. Ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, με την υπ. αρ. 3382/2010 απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικουμένου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος ακρόασης, αλλά θα πρέπει να γίνεται κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο επίκληση της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπ' όψιν της Διοίκησης, θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Περαιτέρω, με το άρθρο 79 του ΚΔΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το αρ. 20 του Ν.3900/2010, στις φορολογικές διαφορές, προκειμένου να ακυρωθεί πράξη για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, αξιώνεται ρητή επίκληση και απόδειξη συνδρομής βλάβης του διοικουμένου, εξαιτίας της πλημμέλειας της πράξης. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ότι υπέστη συγκεκριμένη βλάβη που να δύναται να οδηγήσει στην ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως

αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) / Υποπαρ. 1, ορίζεται ότι: «3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

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, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε 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 της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) 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, 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, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι 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, ν' 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 πραγματοποιήσεώς 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, σύμφωνα με την νομολογία *«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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»* ΣΤΕ 1404/2015.

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης

παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως τόσο στην από Έκθεση Επιβολής Πρόστιμου Λήψης Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, του, όσο και στις σχετικές από/2023 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου – Επεξεργασίας Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)& ΤΟΥ Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) με ελεγχόμενους: α) την εταιρία υπό εκκαθάριση - Α.Φ.Μ. και β) την εταιρία υπό εκκαθάριση - Α.Φ.Μ. της, τα πορίσματα των οποίων υιοθετούνται από τον έλεγχο του

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου της τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Ειδικότερα, αναφορικά με την εταιρία υπό εκκαθάριση - Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες.

Αναλυτικότερα:

- Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων και επιπλέον δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων από αντισυμβαλλόμενους ως πελάτης, για τα ελεγχόμενα έτη 2012 έως 2014.

- Δεν έχει δηλώσει αγορές από τρίτες χώρες και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και δεν έχει δηλωθεί από καμία οντότητα ως πελάτης για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από την Ε.Ε. για τα ελεγχόμενα έτη 2012 έως 2014.
- Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τα έτη 2012 έως 2014 και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό για τα έτη αυτά που φέρεται να έχει δραστηριότητα καθώς, σύμφωνα με τα έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α. & του Σ.ΕΠ.Ε. δεν προέβη σε απογραφή για την απασχόληση προσωπικού.
- Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών αρχείων

Ειδικότερα, αναφορικά με την εταιρία υπό εκκαθάριση - Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες.

Αναλυτικότερα:

- Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων και επιπλέον δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων από αντισυμβαλλόμενους ως πελάτης, για τα ελεγχόμενα έτη 2012, 2013 και 2015.
- Δεν έχει δηλώσει αγορές από τρίτες χώρες και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και δεν έχει δηλωθεί από καμία οντότητα ως πελάτης για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από την Ε.Ε. για τα ελεγχόμενα έτη 2012, 2013 και 2015.
- Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τα έτη 2012, 2013 και 2015 και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό για τα έτη αυτά που φέρεται να έχει δραστηριότητα καθώς, σύμφωνα με τα έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α. & του Σ.ΕΠ.Ε. δεν προέβη σε απογραφή για την απασχόληση προσωπικού.
- Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών αρχείων

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν εφαρμόστηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. / (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρίας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 - 31/12/2013	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο κέρδη ή ζημία	-14.835,30	364.414,70	364.414,70	379.250,00
Φόρος χρεωστικό ποσό		94.747,82	94.747,82	94.747,82
Τέλος επιτηδεύματος Ν.3986/2011	1.400,00	1.400,00	1.400,00	0,00
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο Ανακρίβειας		113.697,38	113.697,38	113.697,38
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	1.400,00	209.845,20	209.845,20	208.445,20

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων

Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.