



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

Καλλιθέα: 09/02/ 2023

Αριθμός Απόφασης: 396

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **12-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ που εδρεύει στον, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή αυτής,, κάτοικο, με ΑΦΜ, κατά: α) Της υπ' αριθμ.

...../11-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/02-31/12/2017 και β) Της υπ' αριθμ./11-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/02-31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καθώς και τις από 11/07/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/05.01.2023 Υπόμνημα με συμπληρωματικά στοιχεία που κατέθεσε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας.

8. Την με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/07-02-2023 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής επί της με αριθ./10-01-2023 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

9. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/09.02.2023 Υπόμνημα πρόσθετων στοιχείων που κατέθεσε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή αυτής,, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 13-07-2022, 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 τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίσθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τα κατωτέρω ποσά:

A/A	Αριθμός-Ημ/νία πράξης	Οριστική πράξη	Χρήση	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A	Σύνολο καταλογισμού
1	...../11-7-2022	Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	2017	121.364,71	60.682,36	182.047,07
2	...../11-7-2022	Διορθωτικού προσδιορισμού	2017	98.592,96	49.296,48	147.889,44

		Φ.Π.Α.				
Σύνολα			219.957,67	109.978,84	329.936,51	

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης **11/07/2022** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας για τη φορολογική περίοδο **20/02/2017-31/12/2017**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 21-3-2022 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και περιείχε πληροφορίες για συναλλαγές μεγάλης αξίας της προσφεύγουσας με την εταιρεία «..... με Α.Φ.Μ. /Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με κύρια δραστηριότητα τις «.....» και έδρα στην Αθήνα επί της, η οποία στη χρήση 2017 εξέδωσε 1.818 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.790.731,72€. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση είναι και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε τρία (3) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 352.850,00€ πλέον ΦΠΑ 84.684,00€, ως ακολούθως:

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	Τ.Π.Υ. 460	28/4/2017	172.950,00	41.508,00	214.458,00
2	Τ.Π.Υ. 1286	30/5/2017	91.500,00	21.960,00	113.460,00
3	Τ.Π.Υ. 1424	31/7/2017	88.400,00	21.216,00	109.616,00
				ΣΥΝΟΛΟ	352.850,00	84.684,00	437.534,00

Συνεπεία του ανωτέρω πληροφοριακού δελτίου, εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η με αριθ. /31-3-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2017.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, τη με αριθ. πρωτ. /1-4-2022 πρόσκληση -έγγραφο αίτημα άρθ. 14 ν.4174/2013 με συνημμένη την εντολή ελέγχου προκειμένου να προσκομίσει τα στοιχεία και βιβλία της καθώς και να παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με τον έλεγχο, καθώς επίσης της γνωστοποίησε τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι κοινοποίησης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στα άρθρα 18,19 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις των άρθρων 397 & 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018.

Κατόπιν σχετικής εξουσιοδότησης του εκκαθαριστή της επιχείρησης προσήλθε στην Δ.Ο.Υ. ο, ο οποίος προσκόμισε στον έλεγχο σχετικό υπόμνημα με τα συνημμένα δικαιολογητικά του. Όσο αφορά για τα φορολογικά στοιχεία δεν προσκόμισε άλλα εκτός από: α) των τριών (3) εικονικών Τ.Π.Υ. με στοιχεία Νο 460/28-04-2017 καθαρής αξίας 172.950,00€, Νο 1286/30-05-2017 καθαρής αξίας 91.500,00€ & Νο 1424/31-07-2017 καθαρής αξίας 88.400,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 352.850,00€, που έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση, β) των τριών (3) Τ.Π.Υ. με στοιχεία Νο 26/30-04-2017 καθαρής αξίας 24.700,00€, Νο 27/31-05-2017 καθαρής αξίας 11.180,00 & Νο 28/31-07-2017 καθαρής αξίας 7.930,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 43.810,00€, από τον εκδότη με ΑΦΜ, ο οποίος αποτελεί συγχρόνως και τον διαχειριστή -εκκαθαριστή της ΜΟΝ. ΙΚΕ και γ) των τεσσάρων (4) Τ.Π.Υ., με στοιχεία Νο 1/30-04-2017 καθαρής αξίας 203.150,00, Νο 2/31-05-2017 καθαρής αξίας 103.500,00€, Νο 3/31/07-2017 καθαρής αξίας 96.617,00€ & Νο 4/29-12-2017 καθαρής αξίας 15.232,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 418.499,00€, όπου εκδότης είναι πάλι ο διαχειριστής -εκκαθαριστής αυτής,, ο οποίος εξέδωσε τα στοιχεία αυτά με λήπτη την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ

Ο έλεγχος έπειτα από την επεξεργασία των δεδομένων των βιβλίων και των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχείρηση και έπειτα από έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο του υποσυστήματος Μητρώου του TAXIS, διαπίστωσε ότι τα ανωτέρω στοιχεία είναι εικονικά και ως εκ τούτου είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στην συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε νόμιμα στις 30/05/2022 στην προσφεύγουσα επιχείρηση, το υπ' αριθ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση, στις 22-06-2022 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2022 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 11-07-2022 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση έλαβε έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 396.660€ πλέον ΦΠΑ 95.198,40€, ως κατωτέρω:

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	Τ.Π.Υ. 460	28/4/2017	172.950,00	41.508,00	214.458,00
2	Τ.Π.Υ. 1286	30/5/2017	91.500,00	21.960,00	113.460,00
3	Τ.Π.Υ. 1424	31/7/2017	88.400,00	21.216,00	109.616,00
4	Τ.Π.Υ. 26	30/04/2017	24.700,00	5.928,00	30.628,00
5	Τ.Π.Υ. 27	31/05/2017	11.180,00	2.683,20	13.863,20

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
6	Τ.Π.Υ. 28	31/07/2017	7.930,00	1.903,20	9.833,20
				ΣΥΝΟΛΟ	396.660,00	95.198,40	491.858,40

Επιπλέον, ο έλεγχος απέρριψε και λοιπές δαπάνες ποσού 20.601,48€. Κατόπιν αυτών, η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

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

-Εσφαλμένος ο κρίσιμος καταλογισμός φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας καθόσον οι συναλλαγές δεν ήταν εικονικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Πραγματοποίηση των συναλλαγών με τις εταιρείες «.....» & «.....»

-Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

-Πλημμελής εκπλήρωση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§ 1&2περ. α' του Κ.Φ.Δ. 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 «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογού-

μενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. »

Επειδή, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «.....όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 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, με την από 30-03-2021 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής που αφορά την εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση με ΑΦΜ, καθώς και τις από 11-07-2022 εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας που αφορούν την λήπτρια & εκδότρια προσφεύγουσα επιχείρηση, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν και συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

«Α. Για την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ διαπιστώθηκαν τα εξής:

-Δεν λειτουργούσε η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων στην συγκεκριμένη δηλωθείσα ως έδρα.

-Δεν υπέβαλε για το ελεγχόμενο έτος 2017 δήλωση φορολογίας Εισοδήματος

-Δήλωνε στις δηλώσεις ΦΠΑ ποσά φορολογητέων εκροών μικρότερα των ποσών που δήλωνε στις ΜΥΦ.

-Δήλωνε ότι ασφαλίζει 29 άτομα προσωπικό χωρίς να έχει απογράψει στο ΙΚΑ το προσωπικό αυτό.

-Από τις ΜΥΦ προκύπτουν υπερβολικά μεγάλες αποκλίσεις εσόδων και εξόδων.

-Προκύπτουν από τις ΜΥΦ έσοδα από πωλήσεις χωρίς αντίστοιχες αγορές.

-Δεν κατέχει μηχανήματα έργου ούτε λοιπό εξοπλισμό για την εκτέλεση των εργασιών της.

-Η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη με βάση τα ανωτέρω σε αναστολή ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

-Δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών και δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλούμενη ως έδρα και ως υποκαταστήματα.

-Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ για έλεγχο.

-Τα πρόσωπα που διατέλεσαν διαχειριστές ήταν αγνώστου διαμονής.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος έκρινε τα εκ δοθέντα στοιχεία εικονικά.

Β. Για την λήπτρια προσφεύγουσα επιχείρηση (ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ) διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Από την επεξεργασία των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος .

-Από το ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ και την έκθεση ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ της ΥΕΔΔΕ η

οποία χαρακτήρισε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά για τους ανωτέρω λόγους .

-Από τα στοιχεία που συνέλεξε ο έλεγχος από το σύστημα TAXIS- ELENXIS.

-Από τα στοιχεία των καταστάσεων Μ.Υ.Φ που υπεβλήθησαν από την επιχείρηση και από τους αντισυμβαλλόμενους.

-Από τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

-Από τα στοιχεία που προκύπτουν από το προφίλ της επιχείρησης.

-Ότι δεν προσκόμισε στοιχεία ποιους εργαζόμενους χρησιμοποίησε για την εκτέλεση των έργων.

-Δεν κατέχει μηχανήματα έργου ούτε λοιπό εξοπλισμό για την εκτέλεση των εργασιών της.

-Το γεγονός ότι δεν προσκόμισε στοιχεία με ποιόν συνεργάστηκε με την εκδότρια επιχείρηση.

-Ότι δεν προσκόμισε στοιχεία τι υλικά προέκυψαν και που μεταφέρθηκαν.

- Ότι δεν προσκόμισε πιστοποιήσεις /επιμετρήσεις και συγκεντρωτικούς πίνακες αδρανών υλικών ανά όχημα.

- Ότι δεν προσκόμισε ιδιωτικά συμφωνητικά με ποια φορτηγό και μηχανήματα έργου συνεργάστηκε για την εκτέλεση των εργασιών καθόσον δεν διέθετε δικά του μηχανήματα.

- Ότι δεν προσκόμισε συμβάσεις πιστοποιήσεις /επιμετρήσεις και συγκεντρωτικούς πίνακες αδρανών υλικών ανά όχημα.

- Ότι δεν προσκόμισε πιστοποιήσεις έργου υπογεγραμμένες από τον υπεύθυνο μηχανικό του έργου ποιος εκτέλεσε το έργο.

- Ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν ανύπαρκτη δεν διέθετε προσωπικό, δεν είχε έδρα, δεν είχε μεταφορικά μέσα, Φ.Δ.Χ., δεν είχε την δυνατότητα να εκτελέσει έργα κατά συνέπεια ο εκδότης δεν παρείχε τις υπηρεσίες που αναφέρονται.

- Δεν προσκόμισε άλλα φορολογικά στοιχεία δαπανών εκτός α) των 3 εικονικών ληφθέντων στοιχείων που έλαβε από την ανωτέρω εκδότρια , και β) των 3 ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ Τ.Π.Υ. Νο 26/30-4-17 ,27/31-5-2017 ,28/31-7- 2017 από τον εκδότη (διαχειριστή -εκκαθαριστή της ΜΟΝ. ΙΚΕ) ΑΦΜ Επίσης μας προσκόμισε και (4 τέσσερα Τ.Π.Υ με εκδότη πάλι το ίδιο πρόσωπο τον διαχειριστή και εκκαθαριστή της ελεγχόμενης που "εξέδωσε προς την ΑΦΜ. χωρίς να πιστοποιούνται οι συναλλαγές αυτές από κανένα στοιχείο.

-Δεν προσκόμισε τα ημερολόγια μεταφοράς των Φ.Δ.Χ για τα αδρανή υλικά που να προκύπτει η ώρα και ο τόπος φόρτωσης ο αριθμός παραστατικού διακίνησης (ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ) το είδος των αδρανών υλικών η ποσότητα τα κόμιστρα ο παραλήπτης και ο τόπος προορισμού.

-Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο φωτοαντίγραφα των 2 όψεων των επιταγών, από τα οποία να αντληθούν συγκεκριμένες πληροφορίες , όπως ο οπισθογραφήσας και ο τελικός δικαιούχος που εισέπραξε την επιταγή, ώστε να στοιχειοθετείται και να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων συναλλαγών.

-Δεν προσκόμισε συμβάσεις με ποιους συνεργάστηκε, ποια φορτηγά ΦΔΧ χρησιμοποιήθηκαν τα ημερολόγια κίνησης και ποιοι και πως πληρώθηκαν.

-Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω πραγματικά περιστατικά, τις διαπιστώσεις του ελέγχου, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τα αρχεία της φορολογικής διοίκησης ο έλεγχος χαρακτήρισε τα ανωτέρω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση στο σύνολο τους εικονικά.

-Η επιχείρηση προσκόμισε Αποδείξεις εισπραξης από την (.....) με επισυναπτόμενα αντίγραφα αναγραφόμενων τραπεζικών επιταγών της επιχείρησης ως αναφέροντα αναλυτικά στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος σελ. 8, χωρίς να προσκομίσει συγκεκριμένα στοιχεία και πληροφορίες, όπως κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών ποιος είναι ο οπισθογραφήσας και ο τελικός δικαιούχος

που εισέπραξε την επιταγή, ώστε να στοιχειοθετείται και να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση

των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Με αυτόν τον τρόπο, αφενός χάνονται τα ίχνη της διαδρομής του χρήματος και αφετέρου δεν ακολουθείται η συνήθης συναλλακτική πρακτική η οποία υπαγορεύει ότι τα χρηματικά ποσά που προκύπτουν

από την εξόφληση των συναλλαγών με χρήση επιταγών, μεταξύ των επιχειρήσεων, καταλήγουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως των επιχειρήσεων προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για τη διεκπεραίωση των συναλλαγών τους.

Το συνολικό ποσό που αναγράφεται στις αποδείξεις πληρωμών της είναι πολύ μικρότερο (219.700,00 €) από το συνολικό ποσό των ληφθέντων φορολογικών, στοιχείων 437.534.00€

Ο έλεγχος για όλους τους παραπάνω λόγους κρίνει εικονικά τα ληφθέντα φορολογικά εικονικά που είναι τα παρακάτω.

Γ. Για την εκδότρια προσφεύγουσα επιχείρηση (ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ) διαπιστώθηκαν τα εξής:

Για το φορολογικό έτος 2017, από τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση εξέδωσε 4 (τέσσερα) εικονικά φορολογικά στοιχεία εσόδων, ήτοι Τ.Π.Υ. στην επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 418.499,00 €). και τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές για τους λόγους που αναφέρονται παρακάτω.

-Δεν προσκόμισε στοιχεία πληρωμών,(extre τραπεζικών κινήσεων) πώς πληρώθηκαν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

-Δεν προσκόμισε τα συμφωνητικά έργου και τα πρωτόκολλα εκτέλεσης και παράδοσης των έργων που εκτέλεσε.

-Δεν προσκόμισε στοιχεία ποιους εργαζόμενους χρησιμοποίησε για την εκτέλεση των έργων.

-Δεν κατέχει η επιχείρηση ούτε κατείχε, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό που θα της ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της τα οποία να έχουν ταξινομηθεί και απογραφεί από την αρμόδια Διεύθυνση του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών.

-Δεν προσκόμισε στοιχεία με ποιόν συνεργάστηκε με την λήπτρια επιχείρηση.

-Δεν προσκόμισε στοιχεία τι υλικά μεταφέρθηκαν.

-Βεβαιώθηκε ένα μικρό συμβολικό ποσό ΦΠΑ και φόρος εισοδήματος.

-Δεν προσκόμισε πιστοποιήσεις έργου υπογεγραμμένες από τον υπεύθυνο μηχανικό του έργου ποιος εκτέλεσε το έργο.

-Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο φωτοαντίγραφα των 2 όψεων των επιταγών, από τα οποία να αντληθούν συγκεκριμένες πληροφορίες, όπως ο οπισθογραφήσας και ο τελικός δικαιούχος που εισέπραξε την επιταγή, ώστε να στοιχειοθετείτε και να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων συναλλαγών.

-Δεν προσκόμισε τα ημερολόγια μεταφοράς των Φ.Δ.Χ για τα αδρανή υλικά που να προκύπτει η ώρα και ο τόπος φόρτωσης ο αριθμός παραστατικού διακίνησης (ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ) το είδος των αδρανών υλικών η ποσότητα τα κόμιστρα ο παραλήπτης και ο τόπος προορισμού.

-Δεν προσκόμισε συμβάσεις έργου και πιστοποιήσεις /επιμετρήσεις και συγκεντρωτικούς πίνακες αδρανών υλικών ανά όχημα.

Κατά συνέπεια, τα ανωτέρω εκ δοθέντα παραστατικά εσόδων της επιχείρησης, όπως ο έλεγχος προσδιορίζει μέσα από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις της επιχείρησης και των αντισυμβαλλομένων και τα προσκομισθέντα στοιχεία, τις δηλώσεις Φ. Εισοδήματος (Έντυπο Ν,Ε3) και τις δηλώσεις ΦΠΑ όπως αυτές υποβλήθηκαν, κρίνονται εικονικά.»

Επειδή, η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/05.01.2023 Υπόμνημα, προσκόμισε τα κατωτέρω έγγραφα:

- Την υπ' αριθμ. /12-5-2015 Άδεια Κυκλοφορίας του με αριθ. μηχανήματος έργου τύπου Caterpillar 330CNL.
- Τις από 10-10-2016 και 15-10-2016 συμβάσεις μίσθωσης ΦΔΧ αυτοκινήτων τα οποία φέρεται ότι μίσθωσε η επιχείρηση από τους και αντίστοιχα.
- Η ασφαλιστική και φορολογική ενημερότητα της επιχείρησης, ΑΦΜ
- Οι με αρ. 1312 & 1313/2022 αποφάσεις της ΔΕΔ που αφορούν τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για το φορολογικό έτος 2016 στη νομική οντότητα ΑΦΜ

Επειδή, όπως προκύπτει από την ενδικοφανή προσφυγή καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 11/07/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου, της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη των από 11/07/2022 οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια ελεγκτική αρχή με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ/10-01-2023 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης /10-01-2023 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα. Η αρμόδια φορολογική αρχή, σε απάντηση των προαναφερομένων απέστειλε την με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/07/02/2023 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

Επειδή, στην ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/07/02/2023 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων επί της ως άνω πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Απτικής, επί της με αρ. /10-01-2023 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, αναφέρεται σχετικά με τα νέα στοιχεία και τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας:

«[...]

- 1) Από την έρευνα που διενεργήσαμε μέσω του συστήματος TAXIS —ELENXIS διαπιστώσαμε ότι σύμφωνα με τις νέες προσκομιζόμενες συμβάσεις μίσθωσης ΦΔΧ που μας διαβίβασε η ΔΕΔ τα με αριθ. και φορτηγά δημοσίας χρήσεως πράγματι την ελεγχόμενη χρήση 2017 ανήκαν στους και αντίστοιχα .
- 2) Επίσης η υπ ' αριθ./12-5-2015 Άδεια Κυκλοφορίας του με αριθ. μηχανήματος έργου τύπου Caterpillar 330CNL ανήκε την ελεγχόμενη χρήση 2017 στον
- 3) Δεν έχει προσκομιστεί καμία σύμβαση κατατεθειμένη σε δημόσια αρχή που να φέρει βεβαία ημερομηνία μεταξύ του κατόχου του μηχανήματος τύπου Caterpillar 330CNL που ανήκε στον και στην ελεγχόμενη για εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε.
- 4) Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο το ανωτέρω μηχάνημα να εκτέλεσε τις συγκεκριμένες εργασίες ούτε προσκομίστηκαν μισθοδοτικές καταστάσεις στοιχεία που να πιστοποιούν ποιος το χειρίστηκε.
- 5) Το αναφερόμενο στις συμβάσεις μηνιαίο τίμημα μίσθωσης ΦΔΧ δεν συνάδει με τους κανόνες της αγοράς καθόσον από συγκριτικά στοιχεία που λάβαμε η μηνιαία αξία μίσθωσης φορτηγών ιδίας χωρητικότητας είναι πενταπλάσια και εξαπλάσια της δηλωθείσας μηνιαίας μίσθωσης των 600,00 €.
- 6) Η συμβαλλόμενη η οποία εμφανίζεται να υπογράφει συμβάσεις μίσθωσης με τους κατόχους των ΦΔΧ όπως προκύπτει από την 30-32021 έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ν 4308/2014 και 4174/14 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία παρά την ενδελεχή προσπάθεια εντοπισμού της από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αλλά υπαρκτή ως προς τις αντλούμενες ηλεκτρονικές υπηρεσίες και το σύνολο των ληφθέντων και εκδοθέντων τιμολογίων της κρίθηκαν εικονικά και ως προς την συναλλαγή στο σύνολό τους .
- 7) Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη δεν προέκυψε, ούτε ο ελεγχόμενος μας υπέδειξε με ποιόν από την ανωτέρω ανύπαρκτη συναλλακτικά εταιρεία συνεργάστηκε καθόσον όπως προκύπτει από την έκθεση της ΥΕΔΔΕ τα πρόσωπα που διετέλεσαν διαχειριστές (..... και είναι πρόσωπα αγνώστου διαμονής σκηνίτες κλπ. και δεν εμφανίστηκαν παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις.)
- 8) Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη δεν μας προσκόμισε τα ημερολόγια μεταφοράς των Φ.Δ.Χ για τα αδρανή υλικά που μετέφεραν ώστε να προκύπτει η ώρα, ο τόπος φόρτωσης, ο αριθμός παραστατικού διακίνησης (ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ), τα ημερολόγια αναφοράς δρομολογίων, το είδος των αδρανών υλικών, η ποσότητα, τα κόμιστρα, ο παραλήπτης και ο τόπος προορισμού ώστε να προκύπτει και η αξία της συναλλαγής.

Στα εκδοθέντα τιμολόγια της δεν επισυνάπτονται ημερολόγια αναφοράς των αυτοκινήτων ώστε να προκύπτουν τα Δ.Α του λατομείου ούτε τα ζυγολόγια των φορτίων που να προκύπτει αν είναι πραγματική η αξία της συναλλαγής.
- 9) Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη δεν μας προσκόμισε πιστοποιήσεις έργου υπογεγραμμένες από τον υπεύθυνο μηχανικό παρακολούθησης του έργου, ποιος υπέγραψε τις πιστοποιήσεις, ποια περίοδο εκτελέστηκε το συγκεκριμένο έργο και πότε παραδόθηκε , ο αριθμός αυτοκινήτων ΦΔΧ που διατέθηκαν για την εκτέλεση του έργου, η κάλυψη δαπανών των οδηγών και τα έξοδα κίνησης

αυτών κλπ.

10) Το γεγονός ότι δεν μας προσκόμισε μηνιαίες καταστάσεις του λατομείου για τα αναφερόμενα φορτηγά αυτοκίνητα που να προκύπτει το σύνολο των δρομολογίων του κάθε φορτηγού η ποσότητα το είδος των αδρανών υλικών καθώς και τον αριθμό του δελτίου που εκδίδει το λατομείο με την ώρα έναρξης και την ποσότητα των αδρανών υλικών που μετέφερε με επισυναπτόμενο το αντίστοιχο ζυγολόγιο.

11) Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη δεν μας προσκόμισε επαρκή στοιχεία πως έγιναν οι πληρωμές με την επιχείρηση (.....).

Μας προσκόμισε Αποδείξεις είσπραξης μόνο με επισυναπτόμενα αντίγραφα αναγραφόμενων τραπεζικών επιταγών της ελεγχόμενης χωρίς να μας προσκομίσει συγκεκριμένα στοιχεία και πληροφορίες, ποιος οπισθογράφησε την επιταγή και ο ποιος είναι τελικός δικαιούχος που εισέπραξε τις επιταγές, ώστε να στοιχειοθετείται και να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Ο έλεγχος απέστειλε αίτημα στην Εθνική Τράπεζα (αρ. πρωτ./2023) και θα σας ενημερώσει για τα στοιχεία που θα λάβει.

Κατά συνέπεια ο έλεγχος θεωρεί τις αναφερόμενες στην έκθεσή μας συναλλαγές ανύπαρκτες και τα στοιχεία που παρατέθηκαν μη ικανά για να αποδείξουν το δήθεν πραγματικό των συναλλαγών για να δικαιολογήσουν την καλή πίστη των εμπλεκόμενων καθώς όλα τα συνεπικουρούμενα στοιχεία πιστοποιούν πέραν πάσης αμφιβολίας την εικονικότητα των συναλλαγών.

12) Οι προσκομιζόμενες ασφαλιστικές και φορολογικές ενημερότητες της αντισυμβαλλόμενης οντότητας (.....) που προσκομίστηκαν δεν υποδηλώνουν σε καμία περίπτωση νομιμοποίηση των εκδοθέντων και ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθόσον πρόκειται για συναλλαγματικά ανύπαρκτη εταιρεία η οποία υποβάλει δηλώσεις αποκλειστικά και μόνο για την επίτευξη του σκοπού της όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ την οποία έχουμε προσκομίσει στη ΔΕΔ.

13) Οι αποφάσεις 1312 και 1313/2022 της ΔΕΔ αφορούν το έλεγχο άλλης νομικής οντότητας και συγκεκριμένα την ΑΦΜ και άλλο έτος φορολογίας συγκεκριμένα το έτος 2016 που διενήργησε έλεγχο η Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ διαχειριστής των οποίων είναι το ίδιο πρόσωπο»

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/09.02.2023 υπόμνημα με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται περαιτέρω πρόσθετα στοιχεία και ειδικότερα:

1. Αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε προς την, με συνημμένες τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις (Σχετ. 1 - 4), από τις οποίες προκύπτει: α) Η χρήση του εκσκαφέα Caterpillar 330 που φέρεται ότι χρησιμοποιήθηκε για την εκτέλεση του έργου και β) το σύνολο των δρομολογίων που φέρεται να διενήργησε για την εκτέλεση των εργασιών του έργου που είχε αναλάβει.

2. Αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού της λογαριασμού της ΕΤΕ, από το οποίο προκύ-

ππει η χρέωση των ποσών των τραπεζικών επιταγών που εξέδωσε προς την (Σχετ. 5).

3. Αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από τον (Σχετ. 6 – 8) που αφορούν την εκμίσθωση του ανωτέρω εκσκαφέα Caterpillar 330.

4. Καρτέλα συναλλασσόμενου με την από 01/01/2018 έως 31/12/2018.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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,....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ 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», με τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του ίδιου κώδικα ότι: «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...» και με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ίδιου κώδικα ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...». Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «1) Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα 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 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Εξάλλου, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣΤΕ 3692/2001, ΣΤΕ 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣΤΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, ΟΛ ΣΤΕ 3158/1976).

Περαιτέρω, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012), ενώ τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής, τους επιβληθέντες φόρους / πρόστιμα.

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣΤΕ 4384/1977 και ΣΤΕ 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανααιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣΤΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣΤΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 11/07/2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Γλυφάδας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, προκύπτει ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο βάσει της υπ' αριθ./31-03-2022 εντο-

λής ελέγχου του ίδιου προϊσταμένου, σε έλεγχο ορθής εφαρμογής διατάξεων ΚΦΔ (ν. 4174/2013) και ΕΛΠ (ν. 4308/2014), διαπιστώθηκε, για το φορολογικό έτος 2017, μεταξύ άλλων και η λήψη και έκδοση εικονικών στοιχείων από την προσφεύγουσα, ως ακολούθως:

α) Έλαβε από την τρία (3) τιμολόγια καθαρής αξίας 352.850€ πλέον ΦΠΑ ποσού 84.684€, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής καθώς και τρία (3) τιμολόγια από την ατομική επιχείρηση του καθαρής αξίας 43.810€ πλέον ΦΠΑ ποσού 10.514,40€, τα οποία επίσης κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, ως αναλυτικά περιγράφονται στη σελίδα 8 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, και

β) Εξέδωσε προς την εταιρεία τέσσερα (4) τιμολόγια καθαρής αξίας 418.499€ πλέον ΦΠΑ ποσού 100.439,76€, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, ως αναλυτικά περιγράφονται στη σελίδα 10 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η προσφεύγουσα με το 1^ο από τα υπομνήματά της ισχυρίζεται ότι ως προς τη λήψη των εικονικών στοιχείων από τον, δεν υπάρχει καμιά αιτιολογία στην έκθεση ελέγχου, για το λόγο που αυτά κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής,

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προς την προσφεύγουσα, ήτοι τα ΤΠΥ 26/30-04-2017, 27/31-05-2017 και 28/31-07-2017, αφορούν τη μίσθωση μηχανήματος, δεδομένου δε, ότι ο ανωτέρω διέθετε την κυριότητα στο με αριθμό μηχανήμα τύπου Caterpillar 330 CLN, αφού με το 1^ο υπόμνημα προσκομίζεται (ως σχετικό 1) η υπ' αριθ. /12-05-2015 άδεια κυκλοφορίας, είχε τη δυνατότητα μίσθωσης αυτού.

Επειδή στις εκθέσεις ελέγχου, δεν αναφέρεται καμιά αιτιολογία για τους λόγους που τα εν λόγω τιμολόγια κρίθηκαν ως εικονικά, περαιτέρω δε, στην απάντηση της ελεγκτικής αρχής στην πράξη αναπομπής της υπηρεσίας μας, όπου τέθηκε υπόψιν του ελέγχου η κυριότητα του ανωτέρω μηχανήματος, αναφέρεται ότι δεν προσκομίστηκε σύμβαση με βεβαία ημερομηνία, ούτε στοιχεία για τον χειριστή του μηχανήματος, ενώ η μισθωτική αξία δεν συνάδει με τους κανόνες της αγοράς αφού είναι κατά πολύ μεγαλύτερη.

Συνεπώς, ως προς τα στοιχεία που εξέδωσε ο προς την προσφεύγουσα και χαρακτηρίστηκαν από την ελεγκτική αρχή ως εικονικά, **ελλείπει παντελώς η (πλήρης, σαφής, ειδική και αναλυτική) αιτιολογία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ, προκειμένου να στοιχειοθετεί αδιαμφισβήτητα η εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.** Περαιτέρω, συνεπεία των ανωτέρω, και για τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την εταιρεία και χαρακτηρίστηκαν από την ελεγκτική αρχή ως εικονικά, **ελλείπει παντελώς η πλήρης, σαφής, ειδική και αναλυτική αιτιολογία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί αναμφισβήτητα η εικονικότητα των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων προς την ανωτέρω ΑΕ.**

Επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις, που εδράζονται στις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου, στερούνται αιτιολογίας, θέτοντας υπό αμφισβήτηση την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου και τελικώς, την τήρηση ή μη της αρχής της νομιμότητας. Ως εκ τούτου, η έλλειψη αιτιολογίας, ουσιώδους τύπου των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων, επιφέρουν το ακυρώσιμο αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του ΚΦΔ:

«Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ:

«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, ο έλεγχος δύναται να προβεί σε έκδοση νέας πράξης εντός περιόδου ενός (1) έτους από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. /12-09-2022 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή αυτής, και την ακύρωση: α) Της υπ' αριθμ. /11-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/02-31/12/2017 και β) Της υπ' αριθμ. /11-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, για τη φορολογική περίοδο 01/02-31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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 .

