



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06/02/2023

Αριθμός απόφασης: 306

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **07-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» και **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην, κατά της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, της υπ'αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, της από 12.09.2022 έκθεσης ελεγκτικών διαπιστώσεων εφαρμογής διατάξεων του ν.4172/2013 (φορολογίας εισοδήματος), της από 12.09.2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., της από 12.09.2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2018, του Προϊσταμένου του, φορολογικού έτους 2018.
5. Τις ως άνω Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **07-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» και **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ.προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου του, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 1.087,50€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 108,75€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **1.196,25€**, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 3.750,00€ πλέον ΦΠΑ 900,00€.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου του, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 900,00€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 450,00€, **ήτοι** συνολικού ποσού **1.350,00€**, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 3.750,00€ πλέον ΦΠΑ 900,00€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 12-09-2022 εκθέσεων ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) άρθρου 7 παρ.3 και 5

ν.4337/2015, που συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και εν συνεχεία της ταυτάριθμης με αριθμ..... εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του, λόγω της μεταβίβασης της αρμοδιότητας στο, κατόπιν της με αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α' 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. με το οποίο εστάλη στην Δ.Ο.Υ. η από 01.03.2022 Πληροφοριακή Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου που αφορά την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Βάσει της πληροφοριακής αυτής έκθεσης η προσφεύγουσα εταιρεία φέρεται ότι έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 3.750,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 900,00 ευρώ, κατά το φορολογικό έτος 2018 από την προαναφερθείσα εκδότρια επιχείρηση. Προς διερεύνηση των στοιχείων που εισήλθαν στην Δ.Ο.Υ. από την Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στην με αριθ.πρωτ. Πρόσκληση Φορολογικού Ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων που αφορούσαν την συναλλαγή της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι, το υπό κρίση τιμολόγιο εκδόσεως της προαναφερθείσας επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 3.750,00 € είναι τουλάχιστον εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του ν. 4174/2013, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 & 15 παρ.2 του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014). Επειδή όμως η λήψη του τιμολογίου έγινε μετά την 17.10.2015 δεν επιβλήθηκε από τον έλεγχο το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3δ του ν.4337/2015, όπως αναλύεται στο σχετικό κεφάλαιο «Πόρισμα ελέγχου» της από 12.09.2022 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του υπό κρίση ελέγχου.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 06.07.2022 το αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., με το οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση καλείται, εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το αρ. πρωτ. σημείωμα με τις απόψεις της, διατυπώνοντας τις αιτιάσεις της για τον διενεργηθέντα έλεγχο, οι οποίες όμως δεν έγιναν δεκτές. Κατόπιν αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η Προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους :

- Εσφαλμένη κρίση περί τα πράγματα της φορολογικής διοίκησης ως προς την άρνηση αναγνώρισης της καλοπιστίας στην εταιρία τους και παράβαση διάταξης νόμου δια εσφαλμένης ερμηνείας διατάξεων και δη των άρθρων 7 και 22 ν.4172/2013, 30 και 32 του ν.2859/2000.

- Έλλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων- παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ή επικουρικά λόγω παραβίασης διάταξης νόμου.
- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- μη ορθή σύνταξη των εντολών ελέγχου και των πράξεων προσδιορισμού του φόρου με αποτέλεσμα να προκαλείται σύγχυση στο διοικούμενο

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας :

Επειδή, με το **άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013** 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή 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 στο **Ν.4308/2018** (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]*

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

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, στο **άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ)** 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 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 1404/2018.

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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

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 ύπαρξης 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 1404/2018 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2018, 747/2018, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2018, 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 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 **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται 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».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. **21§1 του Ν.4172/2013**, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « **1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....**».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. **22 του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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 συνήθεις 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 Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1071/2015 ορίζεται ότι, ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ1097/2016 ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον :

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα του υπό κρίση τιμολογίου (ως προς το πρόσωπο του εκδότη) αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από **01.03.2022** Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

«.....Οι λόγοι για τους οποίους τα παραπάνω στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών σύμφωνα με την από **01.03.2022** Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜείναι οι εξής:

- 1) Μη ύπαρξη επαγγελματικής στέγης-εγκατάστασης, του απαραίτητου μηχανολογικού-τεχνικού εξοπλισμού και μεταφορικών μέσων.
- 2) Μη ύπαρξη απασχολούμενου προσωπικού, βάσει του υπ'αρ. πρωτ. απαντητικού εγγράφου του ΕΦΚΑ Μισθωτών.
- 3) Μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών ως αυτοαπασχολούμενος, βάσει του υπ'αρ. πρωτ. απαντητικού εγγράφου του ΕΦΚΑ ΜΗ Μισθωτών
- 4) Το γεγονός ότι, το σύνολο των πελατών της οντότητας, με βάση την κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων, βρίσκονται εκτός περιοχής της, δηλωθείσας στην Φορολογική Διοίκηση, έδρας επαγγελματικής εγκατάστασης της. Ως επί το πλείστον εντοπίζονται στην ευρύτερη περιοχή της Μακεδονίας.
- 5) Το γεγονός ότι, από την αξιοποίηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών δεν μπόρεσε να ταυτοποιηθεί καμία πληρωμή προς τις επιχειρήσεις που εμφανίζονται ως προμηθευτές στην κατάσταση εσόδων αντισυμβαλλομένων και καμιά είσπραξη από τις επιχειρήσεις που εμφανίζονται ως πελάτες στην κατάσταση εξόδων αντισυμβαλλομένων. Ενδεικτικά ζητήθηκε η παροχή στοιχείων (βάσει του αρ. 15 του Ν.4174/2013) με το υπ'αρ. πρωτ. έγγραφο από την Τράπεζα Πειραιώς η οποία ανταποκρίθηκε στο αίτημα με το υπ'αρ. πρωτ. έγγραφο της.
- 6) Το γεγονός ότι, το σύνολο των πιστώσεων και χρεώσεων, και των δυο τραπεζικών λογαριασμών, ταυτίζονται. Δηλαδή τα ποσά που πιστώθηκαν στους λογαριασμούς (132.006,09€ και 99.426,74€) αναλήφθηκαν εντός του έτους 2018.
- 7) Το επαναλαμβανόμενο μοτίβο των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών, βάσει των καταστάσεων εσόδων και εξόδων των αντισυμβαλλομένων, καθώς όλες οι συναλλαγές έλαβαν χώρα το 1^ο και 3^ο τρίμηνο του 2018.
- 8) Μη εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων, μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, καταστάσεων ΜΥΦ κτλ.
- 9) Αδυναμία εντοπισμού του ιδίου
- 10) Το ύψος της συναλλακτικής δραστηριότητας δεν αιτιολογεί την ανυπαρξία λογιστή-φοροτεχνικού.
- 11) Έως και την ημερομηνία σύνταξης της παρούσης έκθεσης ο ελεγχόμενος είναι ενεργός επιτηδευματίας, δεν έχει προβεί σε διακοπή λειτουργίας και δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις

φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και καταστάσεις ΜΥΦ, επίσης δεν έχει δηλωθεί στις καταστάσεις αντισυμβαλλομένων για τα έτη 2019 και 2020...»

Επειδή, ο παρών έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα για την επίμαχη συναλλαγή, ανταποκρινόμενη στην με αριθμό πρόσκληση του φορολογικού ελέγχου, ήτοι : του υπ'αριθ. τιμολογίου, των από 15.03.2018 τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης της συναλλαγής, φωτογραφικού υλικού των αγαθών που αγοράστηκαν, της από 22.01.2018 Σύμβασης Έργου σχετικά με τεχνικές εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στις εγκαταστάσεις της από άλλη εταιρεία –ανάδοχο του έργου, η οποία είχε αναλάβει τις αρχικές εργασίες διαμόρφωσης του περιβάλλοντος χώρου, σύμφωνα με το πρόγραμμα (επιγραφοποιία, εργασίες οδοποιίας, ηλεκτρολογικές εργασίες κ.α.) , καθώς και τους ισχυρισμούς που διατύπωσε η προσφεύγουσα στο από 22.06.2022 υπόμνημά της, προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις :

«-Το εν λόγω φορολογικό παραστατικό περιλαμβάνεται στις καταστάσεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) των αντισυμβαλλόμενων.

-Στο εν λόγω φορολογικό στοιχείο δεν αναγράφεται ο αριθμός ΦΙΧ με το οποίο έγινε η μεταφορά της ασφάλτου.

-Δεν προσκομίσθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό ή σύμβαση εργασίας μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων στο οποίο να περιγράφεται αναλυτικά το είδος των εργασιών.

-Το έργο πραγματοποιείται από την ατομική επιχείρηση εκτός περιοχής της δηλωθείσας στην Φορολογική Διοίκηση, έδρας επαγγελματικής εγκατάστασης της (.....), γεγονός που δυσχεραίνει σε μεγάλο βαθμό την υλοποίηση του (μεγάλη απόσταση).

Ο έλεγχος συνεκτιμώντας τα παρακάτω γεγονότα :

-της άμεσης ανταπόκρισης της ελεγχόμενης στο με αριθμό πρωτοκ. 4131/10-3-2022 αίτημα του άρθρου 14 του ν.4174/2013,

- της εξόφλησης των συναλλαγών μέσω τραπεζικών μεταφορών χρημάτων,

- το ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία κρίνονται παραγωγικές και προς το συμφέρον της επιχείρησης με την έννοια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013,

- Της εμπρόθεσμης καταχώρησης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης,

- του φωτογραφικού υλικού με τα αγαθά που αγοράστηκαν με το υπό κρίση τιμολόγιο,

- του γεγονότος ότι στον ίδιο χώρο πραγματοποιήθηκαν αρχικές εργασίες διαμόρφωσης χώρου σύμφωνα με το πρόγραμμα (επιγραφοποιία, εργασίες οδοποιίας, ηλεκτρολογικές εργασίες κ.α),

-τα διαλαμβανόμενα του με αριθμ. πρωτ. εγγράφου της Δ.Ο.Υ., από το οποίο προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι :

το υπό κρίση τιμολόγιο εκδόσεως της συνολικής καθαρής αξίας 3.750,00 € είναι τουλάχιστον εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του ν. 4174/2013, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των όρθρων 1, 3, 5, 8, 9 & 15 παρ.2 του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014).

Για τις ανωτέρω συναλλαγές ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει «καλή πίστη» στην ελεγχόμενη επιχείρηση...»

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, στις οποίες η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη, δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι από 12-09-2022 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, καλόπιστος λήπτης θεωρείται αυτός που επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και προσοχή όσον αφορά στην πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και στο πρόσωπο του εκδότη και παρ' όλα αυτά δεν ήταν σε θέση να διακρίνει οποιαδήποτε παρατυπία που να τον βάλει σε υποψίες σχετικά με την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι συνεργάστηκε με επιτηδευματία που είχε δεδομένη παρουσία επιχειρηματική , ειδικά όταν πρόκειται για τόσο ιδιαίτερο είδος όπως είναι η ασφαλτος, κάτι που προϋποθέτει ιδιαίτερες παραγωγικές δομές και χωρίς μάλιστα ο αντισυμβαλλόμενος να διαθέτει εγκατάσταση στη Θεσσαλονίκη ή πέριξ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, καλοπιστίας της ως λήπτριας και εσφαλμένης ερμηνείας διατάξεων των άρθρων 7 και 22 ν.4172/2013, 30 και 32 του ν.2859/2000 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- μη ορθή σύνταξη των εντολών ελέγχου και των πράξεων προσδιορισμού του φόρου με αποτέλεσμα να προκαλείται σύγχυση στο διοικούμενο

Επειδή, με την υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ. Α 1126918 ΕΞ2020/27-10- 2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β´ 4781), συστάθηκαν το 1ο έως και 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και το 1ο και 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, **η έναρξη λειτουργίας των οποίων είναι η 29/07/2022** βάσει της υπ'αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1054165 ΕΞ 2022 (Αριθ.ΦΕΚ Β´3198/22-06-2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, βάσει του Πίνακα του άρθρου 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022/20-07-2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β'3886/22.07.2022) περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία επικαιροποιήθηκε η απόφαση η με αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 (ΦΕΚ Β'2743) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β'3886) και οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις της και προσαρμόστηκαν οι διατάξεις της, λαμβάνοντας υπόψη τις οργανωτικές μεταβολές που επήλθαν, μεταξύ άλλων, από την λειτουργία των Ελεγκτικών Κέντρων (ΕΛ.ΚΕ) Αττικής και Θεσσαλονίκης προβλέπονται τα ακόλουθα:

Στην περίπτωση 12 όσον αφορά την αρμοδιότητα: «Την έκδοση εντολής ελέγχου, πλην των εντολών που περιλαμβάνονται στην περ. 166 της παρούσας απόφασης» όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράφουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή» ορίζονται: «Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων: 1) Ι. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις...ΙΙ. Για τους νομούς Αττικής και Θεσσαλονίκης: (α) Οι Προϊστάμενοι των ΕΛ.ΚΕ. για τους φορολογουμένους, που αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους είναι Δ.Ο.Υ. που υπάγεται στη χωρική τους αρμοδιότητας, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Επίσης, για τους φορολογουμένους, για τους οποίους αρμόδιες για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός είναι οι Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, Πειραιώς και Θεσσαλονίκης, όπως οι Α.Φ.Μ. κατανέμονται σε κάθε ΕΛ.ΚΕ., σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου....»

Επειδή, περαιτέρω, βάσει των διατάξεων της **περ. 5 του άρθρου 79 του ν.2717/1999 (ΚΔΔ)** προβλέπεται ότι : **«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για να διενεργηθεί έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία εκδόθηκε αρχικά η υπ'αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

....., βάσει της οποίας εστάλη αρχικά η υπ' αριθ. πρόσκληση φορολογικού ελέγχου και εν συνεχεία το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 και 62 ν.4172/2013-κλήση προς ακρόαση. Ενώ ο έλεγχος ήταν σε εξέλιξη, έπαυσε η λειτουργία του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και η αρμοδιότητα του μεταβιβάστηκε, όσον αφορά τον έλεγχο της επίδικης υπόθεσης, στο, σύμφωνα με την με αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α' 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως αναλυτικά παρατέθηκαν ανωτέρω οι οικείες διατάξεις. Δεδομένου ότι, η έναρξη λειτουργίας των ΕΛ.ΚΕ έλαβε χώρα στις 29/07/2022, ήταν αναγκαία η έκδοση νέας εντολής ελέγχου, ήτοι της με αριθμό εντολής του Προϊσταμένου του και μάλιστα ταυτάριθμης με την προηγούμενη ως προς το πρώτο σκέλος αυτής, γεγονός που δηλώνει τη συνέχεια του ελέγχου.

Επειδή, το περιεχόμενο και των δύο εντολών είναι ταυτόσημο (μερικός επιτόπιος έλεγχος στα είδη φορολογίας Εισόδημα, Φ.Π.Α. και Έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων), αφορά την ίδια φορολογική περίοδο (01/01/2018-31/12/2018) και έχει τις ίδιες παρατηρήσεις (το με έγγραφο της Δ.Ο.Υ.). Συνεπώς τα όσα προβάλλει η προσφεύγουσα περί διαφοροποίησης των δύο εντολών ως προς τα φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου είναι αβάσιμα και αναληθή.

Επειδή, με την έκδοση των δύο αυτών εντολών, που διενεργήθηκε για λόγους καθαρά λειτουργικούς και οργανωτικούς, η προσφεύγουσα ούτε αποστερήθηκε του δικαιώματός της να εκθέσει τις απόψεις της, ούτε άλλη βλάβη επικαλείται με το δικόγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής της.

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου οι οποίες συντάχθηκαν από τον Ελεγκτή του για την προσφεύγουσα εταιρεία, τυγχάνουν πλήρεις, ορθές, αληθείς, νόμιμες και αναλύουν εμπειριστατωμένα τους λόγους για τους οποίους εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες Πράξεις από το αρμόδιο

Συνεπώς ο ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **07-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» και **ΑΦΜ** και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του, φορολογικού έτους 2018.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.196,25€	1.196,25€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α /Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου του, φορολογικού έτους 2018.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.350,00€	1.350,00€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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