



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 05/05/2022

Αριθμός απόφασης: 1568

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΦΜ, με έδρα στο, κατά: α) της υπ' αριθμ. /06-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθμ. /29-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικού έτους 2015, γ) της υπ' αριθμ. /29-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, δ) της υπ' αριθμ. /29-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικού έτους 2015, ε) της υπ' αριθμ. πρωτ. /29-12-2021 γνωστοποίησης πιστωτικού

υπολοίπου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, την από 02/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση (Λαμίας), καθώς και τις από 29/12/2021 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./06-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 3.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την ως άνω φορολογική περίοδο έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία τα κάτωθι πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 44.200,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.166,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 54.366,00 ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του ν.4174/2013 και των άρθρων 1, 2, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 του ν.4308/2014:

Α/Α	Είδος στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία	Εκδότης	Καθαρή Αξία	Συντελεστής	Πρόστιμο
1	Τ.Π.Υ.	/11-10- 2015	.....	7.500,00	40%	3.000,00
2	Τ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/27-10- 2015	.....	8.000,00	-	-
3	Τ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/27-10- 2015	.....	5.500,00	-	-
4	Τ.Π.Υ.	/02- 11-2015	.....	7.500,00	-	-
5	Τ.-Δ.Α.	/04- 11-2015	.....	15.700,00	-	-
ΣΥΝΟΛΟ				44.200,00		3.000,00

Για τα παραστατικά με Α/Α 2, 3, 4 και 5, λόγω του χρόνου έκδοσή τους, ήτοι μεταγενέστερα της 16ης/10/2015, δεν προβλέπεται πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 4 περ. β' και 7 του ν.4337/2015.

β) Με την υπ' αριθμ./29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού **63,02 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013.

γ) Με την υπ' αριθμ./29-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 3.266,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 1.633,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **4.899,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

δ) Με την υπ' αριθμ./29-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **862,50 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά την ως άνω φορολογική περίοδο διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 περ. β' και 3 του άρθρου 32 του ν.2859/2000, και συγκεκριμένα:

Α/Α	Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Εκδότης	Αξία/φόρος	Συντελεστής	Πρόστιμο
1	Τ.Π.Υ.	/11-10-2015	.....	1.725,00	50%	862,50

ε) Με την υπ' αριθμ. πρωτ./29-12-2021 γνωστοποίηση πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, η προσφεύγουσα εταιρεία ενημερώθηκε ότι βάσει της υπ' αριθμ./29-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. /επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, δεν υφίσταται πλέον το προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 6.900,00 ευρώ που προέκυπτε από την υποβληθείσα υπ' αριθμ./2016 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το 12ο μήνα του έτους 2015, και συνεπώς πρέπει να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις επόμενες ανέλεγκτες φορολογικές περιόδους, προκειμένου να αφαιρεθεί το παραπάνω ποσό.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 02/12/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση (Λαμίας), καθώς και των από 29/12/2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λαμίας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ./2021 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα, ήταν εκδóτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές στη χρήση 2015. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση ήταν και αυτή

της προσφεύγουσας, η οποία έλαβε στη χρήση 2015 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής, καθαρής αξίας 44.200,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. (23%) 7.360,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.166,00 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση (Λαμίας), δυνάμει των υπ' αριθμ./14-04-2021 και/05-11-2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Ο έλεγχος, βάσει των αναφερόμενων στην έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και των δικών του διαπιστώσεων, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα εταιρεία στη χρήση 2015 έλαβε τα ως άνω φορολογικά στοιχεία συνολικής, καθαρής αξίας 44.200,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.166,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 54.366,00 ευρώ εκδόσεως «.....», ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 4337/2015 και του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ. Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, αποδεχόμενος πλήρως τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας εταιρείας στη φορολογία εισοδήματος, προσθέτοντας στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη του ελεγχόμενου έτους, ως λογιστική διαφορά, τις αποσβέσεις που αναλογούσαν στα επίμαχα πάγια που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και στον επαναπροσδιορισμό του Φ.Π.Α. του οικείου έτους με την αφαίρεση του αναλογούντος Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές.

Κατόπιν των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών, διαπιστώσεων ελέγχου και της κείμενης νομοθεσίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λαμίας προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν υπάρχουν αμφισβητήσεις ως προς το πραγματικό των επίμαχων συναλλαγών, καθώς τα υλικά αι εργασίες που τιμολογήθηκαν υλοποιήθηκαν στο ακέραιο και ανευρέθηκαν και από την ίδια την Υπηρεσία Ελέγχου κατά την αυτοψία της. Ειδικότερα, τα εν λόγω τιμολόγια εκδόθηκαν κατά τους νόμιμους τύπους, καταχωρήθηκαν στα βιβλία και έχουν εξοφληθεί πλήρως με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό, ενώ από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η ύπαρξη των αναφερόμενων στα τιμολόγια κατασκευών στις εγκαταστάσεις της εταιρείας. Οι δε όποιες υπόνοιες περί αδυναμίας «απόλυτης» ταυτοποίησης αυτών, εκτός του ότι δεν μπορούν από μόνες τους να αποτελέσουν έρεισμα περί εικονικότητας των συναλλαγών, καταρρίπτονται και από το πλήθος των σχετικών βεβαιώσεων μαρτύρων που μέσω των υπεύθυνων δηλώσεών τους επιβεβαιώνουν την υλοποίηση των εν λόγω έργων.

2. Η εταιρεία δεν μπορεί να κριθεί ότι δε λειτούργησε ως καλόπιστη συναλλασσόμενη, καθώς έπραξε ότι θα έπραττε ο μέσος επιμελής συναλλασσόμενος, προσπαθώντας να εξασφαλίσει την εκτέλεση του έργου και από την πλευρά της τηρήθηκαν όλες οι τυπικές και ειδικές φορολογικές της υποχρεώσεις. Η ίδια δεν έχει καμία ευθύνη στην περίπτωση που άλλος πραγματοποίησε τις συναλλαγές και άλλος εξέδωσε φορολογικά στοιχεία τιμολόγια στο όνομά του, εξάλλου δε θεωρείται εικονικό για το λήπτη το

φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

3. Οι πράξεις πρέπει να ακυρωθούν στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της καλής συνεργασίας της φορολογικής αρχής με τους φορολογουμένους, δεδομένου μάλιστα του ότι η επιχείρηση δεν έχει απασχολήσει στο παρελθόν καθ' οιονδήποτε τρόπο τις φορολογικές αρχές για σχετικές υποθέσεις, ενώ η επιβολή προστίμων και μάλιστα αδικώς, λόγω απουσίας οποιασδήποτε ευθύνης της εταιρείας, η οποία λειτούργησε σε όλη τη φάση των συναλλαγών έχοντας καλή πίστη για την εκδότρια επιχείρηση και για συναλλαγή που έχει εκτελεστεί πραγματικά και όχι εικονικά, την επιβαρύνει αδικαιολόγητα και υπέρμετρα

3. Όπως επικουρικώς, κατ' εφαρμογή της γενικής αρχής του ημεδαπού αλλά και κοινοτικού δικαίου περί αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διοικητικής (εν προκειμένω φορολογικής) κύρωσης, σύμφωνα με την οποία η εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης είναι απόλυτη και μη εξαρτώμενη από οποιαδήποτε άλλη προϋπόθεση, αλλά και κατ' εφαρμογή της απορρέουσας από το Σύνταγμα αρχής της αναλογικότητας, πρέπει να γίνει δεκτό, ότι εφόσον στο νεότερο νόμο 4337/2015 δεν προβλέπεται πλέον η επιβολή διοικητικού προστίμου για τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων, δεν μπορούν να εφαρμοστούν για τις συγκεκριμένες παραβάσεις, οι προϊσχύουσες δυσμενέστερες διατάξεις του ν. 2523/1997 υπό το καθεστώς του οποίου τελέσθηκαν, και επομένως, να επιβληθεί για τις παραβάσεις αυτές το πρόστιμο που προέβλεπε το άρθρο 5 παρ. 10 του τελευταίου αυτού νόμου, αλλά ούτε και το πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» ορίζονται τα εξής:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 νομικό 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας».

Επειδή στο άρθρο 71 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 ισχύει από 17/10/2015 και μετά, ορίζονται τα εξής:

«Τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύουν, καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του Ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70).».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.»

Επειδή στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (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 οποιεσδήποτε 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, σύμφωνα με την αριθμ. 116/2013 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«...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 αριθμ. 1404/2015 απόφαση ΣΤΕ:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

- «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, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4174/2013:

«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, στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη 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). Η παντελής δε 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).

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. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008σελ.25). Αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, η έκθεση ελέγχου 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).

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) 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. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του ν. 4174/2013, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

Επειδή, επιπρόσθετα, με βάση τον υπ' αριθμ. πρωτ. 1506/30-01-2007 Οδηγό ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων του Σ.Δ.Ο.Ε. δόθηκαν οι κάτωθι διευκρινίσεις:

«3. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, για την τελική της κρίση η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, ως προς την υποβολή των οικείων δηλώσεων, ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων προς τις άλλες υπηρεσίες και να προβαίνει σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφισταμένων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, γίνεται παγίως δεκτό, ότι:

Η κακή λογιστική κατάσταση της προμηθεύτριας επιχείρησης (εικονικές αγορές ή έλλειψη αγορών για τα πωλούμενα είδη, έλλειψη επαρκούς προσωπικού) είναι χωρίς σημασία για τον λήπτη, αφού, **κατά τεκμήριο, δεν είναι δυνατό ούτε γνώση αυτής να έχει ούτε, ούτε να την ελέγξει** (βλ. ΣτΕ 1217/1995, ΔΕφΘεσ 704/2000).

Η φορολογική ασυνέπεια και συμπεριφορά του εκδότη φορολογικού στοιχείου, όπως η απόκρυψη αγορών, η πραγματοποίηση αγορών χωρίς παραστατικά, η μη υποβολή δηλώσεων και συγκεντρωτικών καταστάσεων, η έλλειψη εμφανούς επαγγελματικής εγκαταστάσεως, η μεταφορά εμπορευμάτων χωρίς στοιχεία διακινήσεως κ.λπ. **δεν αποτελούν αποδείξεις, ούτε ενδείξεις ανυπαρξίας της συναλλαγής** (βλ. ΣτΕ 556/2010, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 3151/2006, ΣτΕ 1553/2003, Τριμ. ΠλημΑθ 32270/2010 Λογ. 2011, ΤριμΠλημΠειρ 3961/2011).

Ο φορολογικός έλεγχος οφείλει να επαληθεύσει αν πράγματι ελήφθησαν και χρησιμοποιήθηκαν οι υπηρεσίες, που περιγράφονται στα ελεγχόμενα φορολογικά στοιχεία, από την οποία επαλήθευση και μόνο μπορεί να προκύψει άμεση απόδειξη περί υπάρξεως ή ανυπαρξίας της συναλλαγής. Όταν τόσο ο πωλητής ή ο παρέχων υπηρεσίες όσο και ο αγοραστής ή ο λήπτης των υπηρεσιών είναι φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα, το βάρος αποδείξεως της ανυπαρξίας της συναλλαγής ή της πραγματοποίησεως της συναλλαγής με άλλο πρόσωπο φέρει η Φορολογική Αρχή (βλ. ΣτΕ 547-549/2006, 3952/2004, 3411/2004, 1553/2003, 2676/2002, ΔΕφΘεσσ 117/2005, 1427/2004, 658/2000 ΔΕΕ 2000.1033, 704/2000 Λογ. 2001.287, ΔΠρωτΑθ 8990/2002). Η δε κρίση της Φορολογικής Αρχής περί ανυπαρξίας της συναλλαγής προϋποθέτει από πλευράς της την απόδειξη της εν λόγω ανυπαρξίας, με την έννοια ότι **παρατίθενται επαρκή στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ανενδοίαστα η μη πραγματοποίηση της αναγραφομένης συναλλαγής** (βλ. ΣτΕ 1553/2003, ΣτΕ 936/2010, ΣτΕ 1126/2010). Η υποχρέωση, δε, της Φορολογικής Αρχής εξικνείται έως σημείου πλήρους και αδιαμφισβητήτου αποδείξεως και όχι απλώς κατά τρόπο τεκμαρτό (ΠΟΛ 1087/2005, Οδηγός Ελέγχου Πλαστών και Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων, Σ.Δ.Ο.Ε., Αθήνα, Αρ. Πρωτ.: 1056). Η αξιολόγηση της εικονικότητας η μη συνάγεται από τη συνολική εκτίμηση των στοιχείων της υπόθεσης και όχι

μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά, όπως από το γεγονός ότι δεν διέθετε προσωπικό (ΣΤΕ 466/2008,1402/2011).

Επειδή, εν προκειμένω, έπειτα από σχετικό έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στη μονοπρόσωπη ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είναι μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, τυγχάνει δε συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο που δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τις επίμαχες συναλλαγές, καθώς:

- Ουδέποτε άσκησε δραστηριότητά στην έδρα της, όπου δεν είχε καν σύνδεση ηλεκτρικού ρεύματος.
- Δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής για διάθεση λογιστικών αρχείων.
- Δε διέθετε αποθηκευτικούς χώρους, μηχανήματα έργου, φορτηγά αυτοκίνητα.
- Απασχολούσε μόνο ένα (1) άτομο με σχέση εξαρτημένης εργασίας και δεν είχε συνάψει συμβάσεις παροχής έργου με τρίτους για την εξυπηρέτηση της λειτουργίας της.
- Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών προκύπτει ότι κατά τις χρήσεις 2015-2018 οι αγορές της ανήλθαν σε χαμηλά επίπεδα σε σχέση με τις πωλήσεις της και επομένως παρατηρήθηκε πλήρης αναντιστοιχία αγορών – πωλήσεων.
- Τους μήνες Δεκέμβριο 2015, Ιανουάριο-Ιούλιο 2016, Σεπτέμβριο-Νοέμβριο 2016, Απρίλιο-Ιούνιο 2017, Αύγουστος 2017, Νοέμβριο 2017, Ιανουάριο-Φεβρουάριο 2018, Απρίλιο-Ιούλιο 2018, υπέβαλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. υποδηλώνοντας κατά αυτό τον τρόπο ανενεργή επιχείρηση.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2016-2019.
- Κατά το διάστημα 22/05-01/09/2015 δε χρησιμοποίησε το τραπεζικό σύστημα, προκειμένου να προβεί σε αγορές επενδυτικών και λοιπών αγαθών για την εξυπηρέτηση της δραστηριότητάς της.

Επειδή, στη συνέχεια, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η έκθεση ελέγχου της οποίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, εξέτασε τις επίμαχες συναλλαγές και λαμβάνοντας υπόψη του ότι:

- α) η εταιρεία είναι επιχείρηση συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς δε λειτούργησε στην έδρα της, δε διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό, αποθηκευτικούς χώρους, μεταφορικά μέσα, απασχολούσε μόνο ένα (1) άτομο με σχέση εξαρτημένης εργασίας και δεν είχε συνάψει συμβάσεις παροχής έργου με τρίτους και δεν εκπλήρωσε ορθά τις φορολογικές της υποχρεώσεις,
- β) η εταιρεία δεν είχε αγορές σχετικές με τα εμπορεύματα – κατασκευές, τα οποία φέρεται να μεταφέρθηκαν από τον, δηλαδή τα μεταλλικά στέγαστρα,
- γ) η εταιρεία δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους φερόμενους πελάτες της,
- δ) το υπ' αριθμ. κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ. ιδιοκτησίας του, αναγράφεται στα τέσσερα (4) από τα πέντε (5) φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προς την προσφεύγουσα. Ωστόσο από τον εκδόθηκε μόνο το υπ' αριθμ./27-10-15 Τ.Π.Υ., το οποίο αφορούσε τη μεταφορά μεταλλικού στεγάστρου (σχετικά φορολογικά στοιχεία το υπ'

αριθμ./27-10-15 ΤΙΜ. και το υπ' αριθμ./27-10-15 Δ.Α. εκδόσεως της),

ε) δεν προσκομίστηκαν από τον , ούτε βρέθηκαν καταχωρημένες στο βιβλίο εξόδων μηνός Οκτωβρίου 2015, δαπάνες διοδίων για το εν λόγω όχημα, από τις οποίες να προκύπτει ότι διένυσε τη διαδρομή και μετέφερε τα εμπορεύματα στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης,

στ) η αναγραφή του υπ' αριθμ. κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ. ιδιοκτησίας του , στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της προς την προσφεύγουσα επιχείρηση και η συνακόλουθη έκδοση του υπ' αριθμ./27-10-15 Τ.Π.Υ. εκδόσεως του , πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια στις ανύπαρκτες κατά τα άλλα συναλλαγές,

ζ) ο έλεγχος κατέληξε ότι το υπ' αριθμ./27-10-15 Τ.Π.Υ. εκδόσεως του είναι εικονικό και εκδόθηκε για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους,

η) στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ως τόπος αποστολής των εμπορευμάτων και εκτέλεσης των εργασιών αναγράφεται η έδρα της επιχείρησης επί του , σε αντίθεση με τα αναφερόμενα των ελεγκτών που διενήργησαν την αυτοψία στην έδρα και στις λοιπές εγκαταστάσεις της επιχείρησης και σε αντίθεση με τα αναφερόμενα του διευθύνοντος συμβούλου της επιχείρησης, στη υπεύθυνη δήλωσή του,

θ) κατά τη διενέργεια σχετικού επιτόπιου ελέγχου - αυτοψίας των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (.....) στον τόπο που φέρεται να τελέστηκε η προμήθεια των εμπορευμάτων και η εκτέλεση των εργασιών από πλευράς της ως άνω εκδότριας εταιρείας, δεν κατέστη δυνατό να ταυτοποιηθούν τα σχετικά έργα – κατασκευές,

ι) στο υπ' αριθμ./11-10-15 Τ.Π.Υ. αναγράφεται χειρόγραφα το όνομα και η εκδότρια συναλλακτικώς ανύπαρκτη εταιρεία μετέφερε μέσω του τραπεζικού συστήματος μέρος του τιμήματος των επίμαχων τιμολογίων σε τραπεζικούς λογαριασμούς της τράπεζας α) με δικαιούχους το και το , β) με δικαιούχο το και γ) με δικαιούχο την επιχείρηση

ια) στην προσκομισθείσα στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση του διαχειριστή της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι το πρόσωπο με το οποίο ερχόταν σε επαφή για τη διεκπεραίωση των συναλλαγών της επιχείρησής του με την ήταν ο , διαχειριστής της εταιρείας

κατέληξε στη διαπίστωση ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα εταιρεία στη χρήση 2015 εκδόσεως «.....», **αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους**, κατά την έννοια των διατάξεων του Ν.4337/2015 και του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δε στοιχειοθετείται σε βάρος της η κατηγορία της παράβασης των άρθρων 1, 2, 3, 5, 8, 9 και 15 παρ. 2 του ν. 4308/2014, καθώς η φορολογική αρχή, η οποία φέρει αρχικώς το βάρος της απόδειξης εικονικότητας των συναλλαγών, δεν απέδειξε με

τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή ούτε την εικονικότητα της συναλλαγής ούτε των φορολογικών στοιχείων για το λήπτη. Αντίθετα, στην προκειμένη περίπτωση, αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητο το πραγματικό των συναλλαγών και η καλόπιστη συναλλακτική συμπεριφορά από πλευράς της, ανεξάρτητα από το εάν δημιουργούνται υποψίες στη φορολογική αρχή ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για τη διενέργεια των συναλλαγών από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα τιμολόγια.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και την οικεία έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2015 έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΟΣ/ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΑΞΙΑ (ΜΕ ΦΠΑ)	ΣΧΕΤΙΚΟ Δ.Α
1	ΤΠΥ ...../11.10.2015	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΔΙΑΔΡΟΜΟΥ ΜΕΤΡΑ 25 Χ 3,00	9.225,00	1/10.10.2015
2	ΤΠ ...../27.10.2015	ΜΕΤΑΛΛΙΚΟ ΣΤΕΓΑΣΤΡΟ 20,50 Χ 11	9.840,00	2/27.10.2015
3	ΤΠ ...../28.10.2015	ΦΩΤΙΣΤΙΚΑ ΜΕ ΠΥΛΩΝΕΣ 1000W	6.765,00	3/27.10.2015
4	ΤΠΥ ...../2.11.2015	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΔΙΑΔΡΟΜΟΥ ΜΕ ΛΑΜΑΡΙΝΑ 25 Χ 3,00	9.225,00	-
5	ΤΔΑ 5/4.11.2015	ΜΕΤΑΛΛΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΚΟΥΡΜΠΑΡΙΣΤΕΣ ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ (25 Χ3) ΚΑΙ (20 Χ 3)	19.311,00	-
ΣΥΝΟΛΟ			54.366,00	

Στην από 02/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στην ενότητα «**5.2. Ιστορικό ελέγχου – πραγματικά περιστατικά**» αναφέρονται τα κάτωθι:

«Από μια πρόχειρη επισκόπηση των φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε τόσο από την περιγραφή των εμπορευμάτων όσο και από το είδος της υπηρεσίας, ότι αυτά αφορούσαν πάγια και ειδικότερα επενδύσεις κατασκευής κτιριακών εγκαταστάσεων στο, αλλά και στα γραφεία της ελεγχόμενης οντότητας, στο

Εν συνεχεία, και προκειμένου να διαπιστώσουμε κατά πόσο οι ανωτέρω εργασίες είχαν πραγματοποιηθεί μεταβήκαμε την 16.7.2020, με βάση την με αριθμό/16.7.2020 εντολή, καταρχήν στο χώρο του λατομείου και στη συνέχεια στα γραφεία της ελεγχόμενης οντότητας σε ιδιόκτητο ακίνητο στο, όπου αφού επιδείξαμε τις αστυνομικές μας ταυτότητες και την εντολή ελέγχου στον νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης οντότητας κο, τον ενημερώσαμε για την αυτοψία που έπρεπε να διενεργηθεί.

Από την αυτοψία που διενεργήθηκε καταρχήν στον διαπιστώθηκε ότι οι εργασίες και τα υλικά στα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία αφορούσαν μεταλλικές κατασκευές, την κατασκευή διαδρόμων εκατέρωθεν ώστε να εξασφαλίζεται η πρόσβαση του προσωπικού καθώς και μεταλλικού στεγάστρου σε χώρο πλησίον Ο έλεγχος πέραν της οπτικής επαφής από απόσταση με τις συγκεκριμένες κατασκευές, λόγω της φύσης των εργασιών αλλά και τις φθοράς που αυτές υφίστανται, δεν είχε τη δυνατότητα να διαπιστώσει κάτι περισσότερο.

Εν συνεχεία μεταβήκαμε στο χώρο που στεγάζονται τα γραφεία της ελεγχόμενης οντότητας σε ιδιόκτητο ακίνητο στο Στον συγκεκριμένο χώρο όπου πέρα των γραφείων, λειτουργεί και πρατήριο υγρών καυσίμων, ιδιοκτησίας της ελεγχόμενης οντότητας, μισθωμένο στην εταιρεία με ΑΦΜ έγινε προμήθεια και τοποθέτηση δέκα (10) πυλώνων φωτισμού οι οποίοι όντως υπήρχαν, χωρίς ωστόσο να είναι δυνατό να επαληθευτούν περισσότερα στοιχεία.»

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο: α) Ισοζύγιο 4ου βαθμού μηνών Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2015, β) Αναλυτικά καθολικά (καρτέλες) των λογαριασμών 11.00.00.011 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ ΠΡΑΤΗΡΙΟ, 11.02.00.000 και 50.00.01.217, γ) Μητρώο Παγίων Κτιρίων Κτιριακών Εγκαταστάσεων, δ) Φωτοαντίγραφα αποδεικτικών εξόφλησης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, από τα οποία προέκυψε ότι:

- Τα ανωτέρω τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί νόμιμα στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης και συμπεριλαμβάνονται στη χρέωση λογαριασμών παγίων και συγκεκριμένα στη χρέωση του λογαριασμού 11.00.00.011 ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ ΠΡΑΤΗΡΙΟ, του ισοζυγίου Γενικού – Αναλυτικού Καθολικού του μηνός Οκτωβρίου 2015 και του λογαριασμού 11.02.00.000 ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ του ισοζυγίου Γενικού – Αναλυτικού Καθολικού των μηνών Οκτωβρίου και Νοεμβρίου 2015 αντίστοιχα.

- Τα ανωτέρω εμπορεύματα μεταφέρθηκαν στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας με το υπ' αριθμ ΦΔΧ μεταφορικό μέσο, ιδιοκτησίας με ΑΦΜ

- Όσον αφορά τις εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτές έγιναν με τρεις (3) μεταφορές χρημάτων, μέσω τραπεζικών λογαριασμών και ειδικότερα με χρέωση τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας (.....), σε πίστωση τραπεζικού λογαριασμού (.....), της επιχείρησής «.....», με ΑΦΜ Συγκεκριμένα:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1	21/10/2015	9.225,00
2	6/11/2015	20.830,00
3	25/1/2016	19.311,00

- Οι ανωτέρω αγορές παγίων έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των περιόδων 1.10.2015-31.10.2015 και 1.11.2015-30.11.2015, αντίστοιχα, στη στήλη των αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών (πάγια) και έχει εκπέσει ο αναλογών στα εν λόγω στοιχεία ΦΠΑ εισροών.

- Οι ανωτέρω αγορές παγίων έχουν συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα δήλωση φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 Έντυπο Ν (α/α 1914/8.7.2016) και ειδικότερα όπως προκύπτει από την Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Οικονομική Δραστηριότητα Έντυπο Ε3- έχουν συμπεριληφθεί στις αποσβέσεις κτιρίων - εγκαταστάσεων.

Επειδή, ο έλεγχος κατέληξε στη διαπίστωση ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα εταιρεία στη χρήση 2015 εκδόσεως «.....»,

αφορούν **συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους**, στηριζόμενος και στο γεγονός, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ότι ο επιτόπιος έλεγχος των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ Αττικής (.....), πέραν της οπτικής επαφής από απόσταση με τις συγκεκριμένες κατασκευές, λόγω της φύσης των εργασιών (.....), του μεγάλου χρονικού διαστήματος που μεσολάβησε μεταξύ της ημεροχρονολογίας των παραστατικών και του χρόνου αυτοψίας (16/07/2020), της φθοράς και καταπόνησης που αυτές υφίστανται, αλλά και του γεγονότος ότι δεν υπήρχε κάποιο διακριτικό σημείο αναφοράς (μάρκα μηχανήματος, μοναδικός σειριακός αριθμός κατασκευής κτλ.), δεν είχε τη δυνατότητα να διαπιστώσει και να ταυτοποιήσει περισσότερα στοιχεία. **Ωστόσο**, το παραπάνω γεγονός δεν μπορεί να αποτελεί απόδειξη περί εικονικότητας και πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, δεδομένου ότι από την αυτοψία που διενεργήθηκε στο χώρο του λατομείου διαπιστώθηκε ότι ανευρέθησαν οι συγκεκριμένες κατασκευές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, οι οποίες αφορούσαν την κατασκευή, ώστε να εξασφαλίζεται η πρόσβαση του προσωπικού καθώς και μεταλλικού στεγάστρου σε χώρο πλησίον, ενώ από την αυτοψία που διενεργήθηκε στο χώρο που στεγάζονται τα γραφεία της εταιρείας διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν οι δέκα (10) πυλώνες φωτισμού. Περαιτέρω, ο έλεγχος προέβη στη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα δεν έλαβε στην πραγματικότητα τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια, λόγω της μη δυνατότητας ταυτοποίησης των κατασκευών, χωρίς να αξιολογήσει το είδος των κατασκευών αυτών. Όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, οι συγκεκριμένες κατασκευές δεν αποτελούν είδος κατασκευών απλών, ούτε αντικείμενο συχνών συναλλαγών στην αγορά, όπως για παράδειγμα κάποιου είδους εμπόρευμα, αποτελούν πολύ ειδικές κατασκευές, δύσκολες και προς πολύ συγκεκριμένη χρήση και, ανατρέχοντας στα βιβλία παγίων της, διαπιστώνεται ότι αντίστοιχες κατασκευές δεν υπάρχουν ούτε για διάστημα 10 ετών πίσω από σήμερα, αλλά και ούτε και άλλες τέτοιου είδους κατασκευές έως και σήμερα. Για τους ως άνω ισχυρισμούς ο έλεγχος ουδέν στοιχείο αντιπαραβάλλει.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα της εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων, χωρίς να εξετάσει και να αξιολογήσει το γεγονός ότι το σύνολο των τιμολογίων έκδοσης της «.....» προς την προσφεύγουσα εταιρεία, εξοφλήθηκε με τραπεζικά μέσα πληρωμής, παρόλο που τα σχετικά παραστατικά τέθηκαν υπόψη του. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προσκομίστηκαν τα κάτωθι τραπεζικά παραστατικά μεταφοράς ποσού από το λογαριασμό με αριθμό και δικαιούχο τον, διευθύνοντα σύμβουλο της εταιρίας, στο λογαριασμό με αριθμό και δικαιούχο την

ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΠΟΣΩΝ ΣΤΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΗΣ Μ.ΙΚΕ				
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΣΜΟ	ΛΕΠΤΟΜΕΡΕΙΕΣ
21/10/2015	9.225,00 €	.....	.....	.....
06/11/2015	20.830,00 €	.....	.....	.....

25/01/2016	19.311,00 €	.....	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ	49.366,00 €			

Ο έλεγχος, προς επίρρωση της διαπίστωσής του σχετικά με την εικονικότητα των συναλλαγών, αναφέρει ότι για την εξόφληση των τιμολογίων έγινε με τη χρήση του ατομικού τραπεζικού λογαριασμού του διευθύνοντος συμβούλου της εταιρίας αντί του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού για την εξυπηρέτηση των υποχρεώσεων της εταιρίας, γεγονός που αντίκειται στην κοινή επιχειρηματική πρακτική και στην κείμενη νομοθεσία. **Ωστόσο**, σύμφωνα με την από 14/12/2021 προσκομισθείσα βεβαίωση τήρησης καταθετικού λογαριασμού της, δικαιούχος του λογαριασμού με αριθμό είναι η εταιρεία «....., διακριτικός τίτλος, Δ/νση Συνεπώς ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων δεν έγινε μέσω του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας εταιρείας εσφαλμένα αναφέρεται ως απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα τιμολόγια έκδοσης της επιχείρησης «.....», εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος από την προσφεύγουσα εταιρεία. Ο έλεγχος δε διαπίστωσε επιστροφή των καταβληθέντων χρημάτων για την εξόφλησή τους στην προσφεύγουσα. Στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναγράφεται να παρατηρήθηκε κυκλική ροή του χρήματος, ούτε κυκλική απάτη και συναλλαγές με εξαφανισμένους επιτηδευματίες/επιχειρήσεις. Περαιτέρω, δεν αποδεικνύεται πέραν αμφιβολίας ότι το τίμημα των παρασχεθεισών υπηρεσιών ήταν διαφορετικό από αυτό που αναγραφόταν στα σχετικά τιμολόγια, η αξία των οποίων προκύπτει ότι εξοφλήθηκε πλήρως μέσω πιστωτικού ιδρύματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Ως εκ τούτου, βάσει του ανωτέρου σκεπτικού, δε δύναται να θεμελιωθεί εικονικότητα των συναλλαγών.

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, προκύπτει ότι η έχουσα το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογική αρχή με τον περιγραφόμενο τρόπο στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου **δεν απέδειξε με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών**, και προέβη σε χαρακτηρισμό των ληφθέντων από την προσφεύγουσα εταιρεία φορολογικών στοιχείων ως εικονικών στο σύνολό τους, χωρίς να αποδείξει και να αξιολογήσει ότι η τελευταία **δεν έλαβε στην πραγματικότητα τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια**, ώστε να εξαγάγει το συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν και ότι οι υπηρεσίες δεν παρασχέθηκαν κανονικά στην προσφεύγουσα.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων, η κρίση του φορολογικού ελέγχου περί εικονικότητας των τιμολογίων ως προς το σύνολο των συναλλαγών, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 02/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση (.....), καθώς και τις από 29/12/2021 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων,

καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση των υπ' αριθμ. /06-12-2021, /29-12-2021, /29-12-2021, /29-12-2021 και /29-12-2021 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.