



Καλλιθέα, 7.2.2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 364

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή : α) της λυθείσας και υπό εκκαθάριση τελούσας, που είχε την έδρα, όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή αυτής, κάτοικο και β) του κατοίκου, υπό την ιδιότητά του ως μοναδικού εταίρου και εκκαθαριστή της ως άνω εταιρείας κατά : α) Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,

- β) Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,
- γ) Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012,
- δ) Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013,
- ε) Της υπ' αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012,
- στ) Της υπ' αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013,
- ζ) Της υπ' αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 και
- η) Της υπ' αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου : α) έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ) και του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), β) έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος γ) έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, και δ) έκθεσης ελέγχου προστίμου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος 214.123,23 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου 256.947,88 ευρώ, ήτοι συνολικά ποσό 471.071,11 ευρώ.
2. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος 211.925,77 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου 254.310,92 ευρώ, ήτοι συνολικά ποσό 466.236,69 ευρώ.
3. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012, προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ 198.881,12 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου 238.657,35 ευρώ, ήτοι συνολικά ποσό 437.538,47 ευρώ
4. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013, προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ 273.496,21 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου 220.555,71 ευρώ, ήτοι συνολικά ποσό 494.051,92 ευρώ

5. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 116.722,09 ευρώ.
6. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 119.466,57.
7. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3περ. β' του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Ε2042/2022, διότι έλαβε εκατόν σαράντα (140) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.014.974,70 € εκδόσεως της επιχείρησης για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων 5, 9, 19 και 21 του Ν. 2523/97 .
8. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3περ. β' του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Ε2042/2022, διότι έλαβε εξήντα (60) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.038.839,77 € εκδόσεως της επιχείρησης για συναλλαγές ανύπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων 5, 9, 19 και 21 του Ν. 2523/97.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των με ημερομηνία θεώρησης : α) έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ) και του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), β) έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος γ) έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, και δ) έκθεσης ελέγχου προστίμου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες συνετάγησαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου στην επιχείρηση της προσφεύγουσας βάσει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου σε αντικατάσταση της υπ' αριθ. Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στις φορολογίες Εισοδήματος , Φ.Π.Α , Ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2013 στην εταιρεία κατόπιν της μεταφοράς του Τμήματος Ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ στο 3ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή Δ.ΟΡΓ.Α 1029327 ΕΞ 2022/05.04.2022.

Η αρχική εντολή της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας είχε εκδοθεί κατόπιν διαβίβασης στην υπηρεσία αυτή, μεταξύ άλλων, του με αριθ. πρωτ. πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία με κύρια δραστηριότητα , με έδρα κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2012-2014, εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την , ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία, ειδικότερα, έλαβε στη χρήση 2012 εκατόν σαράντα (140) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.014.974,70 €, στη χρήση 2013 εξήντα (60) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.038.839,77 € και στη χρήση 2014 εξήντα έξι (66) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.271.223,33 €. Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, πραγματοποιήθηκε ήδη έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας, κατόπιν της υπ' αρ. εντολής ελέγχου και ο έλεγχος ολοκληρώθηκε με την υποβολή εκ μέρους της προσφεύγουσας τροποποιητικών δηλώσεων Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4512/2018, κατόπιν αποδοχής της λήψεως, κατά την περίοδο αυτή, εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ύστερα από τα ανωτέρω, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το 3ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τις φορολογικές περιόδους 2012-2013, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από την προσφεύγουσα, καθώς και από την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα Taxis και Elenxis, από τη συνεκτίμηση του με αριθ. πρωτ. πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά και κατ' εφαρμογή της οικείας νομοθεσίας, προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες περιέλαβε στο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει των άρθρων 28 & 62 Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ), το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσήλθε εντός της προβλεπόμενης νόμιμης προθεσμίας των είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του Σ.Δ.Ε για την υποβολή εγγράφου υπομνήματος απόψεων κι έτσι , ακολούθως, συνετάγησαν οι από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, Έκθεση ελέγχου ειδικού προστίμου ΦΠΑ και Έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 και του ν.4093/2012, και βάσει αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος και ΦΠΑ, Επιβολής προστίμου ΦΠΑ και Επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015. Όπως αναφέρεται δε, στο κεφάλαιο 7 ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝτης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 και του ν.4093/12:

«Σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής στην εταιρεία και τις επαληθεύσεις του παρόντος ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την όπως ακολούθως μετατράπηκε σε είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής

Κατόπιν αυτών στην ελεγχόμενη εταιρεία με αντικείμενο εργασιών , διεύθυνση επί της οδού καταλογίστηκαν από τον έλεγχο οι ακόλουθες παραβάσεις :

ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2012

Περιγραφή παράβασης	Πλήθ ος	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
---------------------	------------	----------------	--------

Έλαβε στην χρήση 2012 εκατόν σαράντα (140) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.014.974,70 € από την, τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2.1,12.1,18.2,5 και 9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97,	140	1.014.974,70 €	233.444,18 €
ΣΥΝΟΛΟ	140	1.014.974,70 €	233.444,18 €

ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2013

Περιγραφή παράβασης	Πλήθος	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Έλαβε στην χρήση 2013 εξήντα (60) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.038.839,77 € από την, τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,4,6,9,10 Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/97	60	1.038.839,77 €	238.933,1 5 €

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες Πράξεις προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής Αρχής λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για τις χρήσεις 2012 και 2013.
2. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου ως προς τη στοιχειοθέτηση παραβάσεως λήψεων εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικής, εικονικότητα αποκλειστικής ως προς το πρόσωπο του εκδότη- καλή πίστη της εταιρείας μας κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών.
3. Μη νόμιμη η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των χρήσεων 2012 και 2013.

Α) Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: **1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού**

προσ διορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 § 10 του Κ.Φ.Δ, ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί»

Επειδή όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1154/2017, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1, 4 του ν. 2238/94 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου ορίζεται ότι::

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου,».

Επειδή στο άρθρο 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ορίζονται τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή
β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων

Κρατών -Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 §3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣΤΕ 1426/2000.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα

βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος .

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ,ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχου διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς

παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου . Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση τα νέα στοιχεία, βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο κρινόμενος έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, τα οποία αφορούν στις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2012 και 1/1-31/12/2013,(οικονομικά έτη 2013 και 2014 αντίστοιχα), περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας με το με αρ. Πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. Δελτίο Πληροφοριών, μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής που έληγε αντίστοιχα την 31.12.2018 και την 31.12.2019. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994, τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας, και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων φόρων και προστίμων λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2012 στις 31-12-2023 και για την χρήση 2013 στις 31-12-2024.

Επειδή, επίσης η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις της παράγρ. 1 του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ.,με τις οποίες ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου....

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]**». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή η παράγραφος 3 του αρθρ.36 του ΚΦΔ αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12/12/2019, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου:

3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27^α του Ν. 4646/2019(ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται ότι:

«27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2057/25-9-2023 εγκύκλιο της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών:

«Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια. Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.»

Σύμφωνα , δε, με το άρθρο 66 παρ. 3 του ΚΦΔ τα τιθέμενα όρια για τον καταλογισμό της φοροδιαφυγής κατά την έννοια του άρθρου 66 παρ. 1 είναι τα εξής:

« α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη, αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της παρ. 3 υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α., ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.»

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στην υπό εξέταση περίπτωση, ο φόρος που αναλογεί στα αποκρυβέντα φορολογητέα εισοδήματα υπερβαίνει κατά πολύ, τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στη φορολογία ΦΠΑ, τα ανωτέρω τιθέμενα εκ του νόμου όρια, και στις δύο ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, πληρούται η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος της φοροδιαφυγής.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός του έτους 2022 ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης οικον. ετών 2013 και 2014, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Β) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου ως προς τη στοιχειοθέτηση παραβάσεως λήψεων εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικώς,

εικονικότητα αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη- καλή πίστη κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται:

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 : «.....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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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, περαιτέρω με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018 κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, με θέμα: Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. [170/2014](#) Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα 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, σύμφωνα με την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ 1097/2016, έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ 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 από 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».

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και τη συνημμένη σε αυτό από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των ΠΔ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση διαπιστώθηκαν τα εξής:

«4. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΥΕΔΔΕ ΓΙΑ ΤΗΝ

.....
Νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος από τις έως τη μέρα σύνταξης της έκθεσης είναι η

Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ, αναζήτησε την ελεγχόμενη οντότητα στη δηλωθείσα έδρα της Η ελεγχόμενη οντότητα δεν εντοπίστηκε , ούτε κανείς από τις παρακείμενες οντότητες γνώριζε κάτι σχετικά με αυτήν.

Στη συνέχεια ο έλεγχος μετέβη στη δηλωθείσα οικία της νόμιμης εκπροσώπου, προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου στην οδό όπου δεν εντοπίστηκε και σύμφωνα με πληροφορίες περιοίκων είχε αποβιώσει.

Από αλληλογραφία που ανταλλάχθηκε με την ΕΛ.ΑΣ , έγινε γνωστό ότι η απεβίωσε στις 17/11/2014.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι παρόλο που απεβίωσε η πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος δε δηλώθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ καμία μεταβολή της σύνθεσης του διοικητικού συμβουλίου , ούτε στο ΓΕΜΗ διαπιστώθηκε καμία ανακοίνωση σχετική με νέα σύνθεση του διοικητικού συμβουλίου και αντικατάσταση του προέδρου και διευθύνοντα σύμβουλου.

Κατόπιν όλων αυτών ο έλεγχος δεν μπόρεσε να λάβει γνώση των τηρούμενων βιβλίων αλλά και στοιχείων .

Από τον έλεγχο των συναλλαγών τηςκαι τις λοιπές διαπιστώσεις προέκυψε ότι:

- Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος
- Η πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλοςστις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για τις χρήσεις 2012 και 2013 δε δηλώνει κανένα εισόδημα ως προς την ελεγχόμενη οντότητα , δηλώνει μόνο κύρια εισοδήματα από σύνταξη και ΕΚΑΣ, ενώ για τη χρήση 2014 απεβίωσε στις 17/11/2014 και δεν έχει υποβληθεί δήλωση εισοδήματος από εκπρόσωπο- κληρονόμο.
- Από τις απαντήσεις που έλαβε από το Σ.Ε.Π.Ε και τον ΕΦΚΑ προκύπτει ότι το απασχολούμενο προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις 2012, 2013 και 2014 ήταν εννέα άτομα υπάλληλοι γραφείου, τρία άτομα εργάτες , ένα άτομο λογιστής και τέσσερα άτομα

οδηγοί φορτηγών. Το προσωπικό αυτό είναι δυσανάλογα μικρό σε σχέση με τον όγκο εργασιών ενώ κανείς από τους απασχολούμενους εργαζόμενους δεν μπορεί να προσφέρει τις υπηρεσίες που έχει δηλώσει η ελεγχόμενη οντότητα δηλ. να απασχοληθεί σε Για τις υπηρεσίες αυτές η ελεγχόμενη δε διαθέτει το απαραίτητο προσωπικό και κυρίως χειριστές μηχανημάτων που είναι απαραίτητα για αυτές τις εργασίες αλλά ούτε και τα ανάλογα μηχανήματα έργου. Επίσης καμία τρίτη οντότητα με σχετικά αντικείμενα δεν έχει λάβει υπεργολαβία από την ελεγχόμενη οντότητα και δεν την έχει δηλώσει ως πελάτη της. Επιπροσθέτως προκύπτει από το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών για τις ελεγχόμενες χρήσεις συνολικού ποσού 232.247,79 € έχει καταβληθεί μόνο το ποσό των 10.126,90 €. Το υπόλοιπο ποσό πλέον προσαυξήσεων οφείλεται.

- Από τον έλεγχο για τα οχήματα που διαθέτει η επιχείρηση προέκυψε ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013 κατέχει μόνο ένα ανατρεπόμενο φορτηγό για τη μεταφορά ασβέστη ενώ στη χρήση 2014 δε διαθέτει κανένα μεταφορικό μέσο.

4.1 ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ 2012:

Από την συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών που υπέβαλε η ελεγχόμενη οντότηταπροκύπτει ότι οι συνολικές της αγορές είναι 474.712,42 € και οι συνολικές της πωλήσεις 4.067.876,33 € ενώ αντίστοιχα βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών τρίτων οι συνολικές αγορές είναι 471.332,85 € και οι συνολικές πωλήσεις 4.004.846,38 €.

Από τα ανωτέρω προκύπτει σημαντική απόκλιση ανάμεσα στις αγορές και στις πωλήσεις της ελεγχόμενης

Επιπλέον ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ διαπιστώνει ότι μεταξύ των πελατών της ελεγχόμενης οντότητας είναι και τρείς πελάτες με πολύ μεγάλες συναλλαγές οι οποίες δεν αντιστοιχούν στο ύψος των συνολικών αγορών της ελεγχόμενης οντότητας . Μία εξ αυτών είναι ηη οποία έχει λάβει στη χρήση 2012:

ΧΡΗΣΗ 2012

ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
.....		140	1.014.974,70	233.444,18	1.253.418,88

Ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ διαπιστώνει ότι οι ανωτέρω συναλλαγές ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθούν καθώς η εκδότρια και ελεγχόμενη οντότητα έχει συνολική αξία αγορών για τη χρήση 2012 μόνο 474.712,42 €, δεν έχει εισαγωγές από τρίτες χώρες ούτε ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

4.2 ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 2013:

Από την συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών που υπέβαλε η ελεγχόμενη οντότηταπροκύπτει ότι οι συνολικές της αγορές είναι 257.293,00 € και οι συνολικές της πωλήσεις 4.679.926,40 € ενώ αντίστοιχα βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών τρίτων οι συνολικές αγορές είναι 249.073,45 € και οι συνολικές πωλήσεις 4.650.639,86 €.

Από τα ανωτέρω προκύπτει σημαντική απόκλιση ανάμεσα στις αγορές και στις πωλήσεις της

Επιπλέον ο έλεγχος διαπιστώνει ότι μεταξύ των πελατών της ελεγχόμενης οντότηταςείναι και τρείς πελάτες με πολύ μεγάλες συναλλαγές οι οποίες δεν αντιστοιχούν στο ύψος των συνολικών αγορών της ελεγχόμενης οντότητας . Μία εξ αυτών είναι ηη οποία έχει λάβει στη χρήση 2013:

ΧΡΗΣΗ 2013

ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ

.....		60	1.038.839,77	238.933,15	1.277.772,92
-------	-------	----	--------------	------------	--------------

Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι οι ανωτέρω συναλλαγές ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθούν καθώς η εκδότρια και ελεγχόμενη οντότητα έχει συνολική αξία αγορών για τη χρήση 2013 μόνο 257.293,00 €, δεν έχει εισαγωγές από τρίτες χώρες ούτε ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Επίσης ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ διαπιστώνει ότι η ελεγχόμενηκαι η είναι συγγενείς επιχειρήσεις καθώς ο διαχειριστής της είναι γιός της , προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου της ελεγχόμενης οντότητας , ενώ στις καταστάσεις προσωπικού εμφανίζεται ως εργαζόμενος στην ελεγχόμενη οντότητα ως οδηγός φορτηγού.

-Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στα πλαίσια της εντολής ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, και το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της , όσον αφορά την οντότητα προκύπτει ότι αν και η έλαβε από τηνγια τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014 266 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.325.037,80€ και συνολικής αξίας 5.324.796,74 € εντούτοις από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών δε διαπιστώθηκε καμία μεταφορά ή κατάθεση ποσού από την για την εξόφληση των ανωτέρω συναλλαγών».

Επειδή, η εκδότριακαι η είναι συγγενείς επιχειρήσεις, καθώς ο , διαχειριστής της είναι γιός της προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου της Ως εκ τούτου και οποιοσδήποτε ισχυρισμός εκ μέρους της προσφεύγουσας περί άγνοιας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, περί επιβεβαίωσης όλων των αναγκαιών- κατά την άποψη της- στοιχείων της αντισυμβαλλόμενης και περί καλοπιστίας εκ μέρους της δεν μπορεί να τεθεί, αφού στην πραγματικότητα είχε πλήρη γνώση για το πρόσωπο και τη δραστηριότητα του εκδότη.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2014, το οποίο ελέγχθηκε με την Δ.Ο.Υ Ν. ΙΩΝΙΑΣ εντολή ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4512/2018 αποδεχόμενη ήδη το γεγονός της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων 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) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.: «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 φόρου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως λήπτης στοιχείων εκδοθέντων από την ως άνω συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, βαρύνεται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει την

πραγματοποίηση των συναλλαγών προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της εκδότριας εταιρείας.

Επειδή, στην κρινόμενη υπόθεση τεκμηριώθηκε κατόπιν διεξοδικής έρευνας, επαρκώς και εμπεριστατωμένα η συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης, ενώ αντίθετα δεδομένης της προαναφερθείσας συναλλακτικής ανυπαρξίας η προσφεύγουσα από την πλευρά της ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε συναλλαγές με την εκδότρια χωρίς ωστόσο ο προβαλλόμενος ισχυρισμός να τεκμηριώνεται με στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως η εκδότρια επιχείρηση δραστηριοποιήθηκε και συναλλάχθηκε μαζί της και να ανατρέπουν το πόρισμα των ως άνω ελέγχων που διενεργήθηκαν.

Γ) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων χρήσεων 2012 και 2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92 (όπως ισχύει για τη διαχειριστική περίοδο 2012):

« Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ,β),γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) ε) ,στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994 (όπως ισχύει για τη διαχειριστική περίοδο 2012):

«1. 2.Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α)..... β).....

..... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό

κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2238/1994 (όπως ισχύει για τη διαχειριστική περίοδο 2012), ίσχυαν τα εξής:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δε συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων: 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Επειδή, από 1/1/2013 έχουν καταργηθεί οι διατάξεις του άρθρου 30 ΚΒΣ, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. α' της παραγρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά:

«1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, τα οικονομικά αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα-καθαρά κέρδη) της προσφεύγουσας επιχείρησης, για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο εξωλογιστικά καθόσον, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα :

- δεν ανταποκρίθηκε στα με αρ. πρωτ. αιτήματα της υπηρεσίας και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία **Κ.Β.Σ- ΚΦΑΣ** και τα στοιχεία που ζητήθηκαν, φορολογικές μνήμες **Φ.Τ.Μ.**, τιμολόγια εσόδων και δαπανών, λοιπά δικαιολογητικά για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους **1/1/-31/12/2012** και **1/1/-31/12/2013**.
- για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/-31/12/2012** έλαβε εκατόν σαράντα (140) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **1.014.974,70 €** εκδόσεως της επιχείρησης, για συναλλαγές ανύπαρκτες,
- για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/-31/12/2013** έλαβε εξήντα (60) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **1.038.839,77 €** εκδόσεως της επιχείρησης για συναλλαγές ανύπαρκτες,

Επειδή, επομένως, αντιθέτως με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, στην υπό κρίση περίπτωση πληρούνται πλήρως οι προϋποθέσεις εφαρμογής της εξωλογιστικής μεθόδου προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 4 περ. γ του ΠΔ 186/92 και των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «**Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...].**»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις με ημερομηνία θεώρησης : α) έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ) και του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), β) έκθεσης μερικού

φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος γ) έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, και δ) έκθεσης ελέγχου προστίμου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την και την επικύρωση :

- α) Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,
- β) Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,
- γ) Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012,
- δ) Της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013,
- ε) Της υπ' αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012,
- στ) Της υπ' αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013,
- ζ) Της υπ' αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 και
- η) Της υπ' αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

Ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού/Γπροστίμου Φόρου Εισοδήματος
Σύνολο φόρου προς καταβολή: 471.071,11 €

2) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Ως η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού/Γπροστίμου Φόρου Εισοδήματος
Σύνολο φόρου προς καταβολή : 466.236,69 €

B) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.

1) Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012-31/12/2012

Ως η υπ' αριθμ οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Σύνολο φόρου προς καταβολή: 437.538,47 €

2) Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013-31/12/2013

Ως η υπ' αριθμ οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Σύνολο φόρου προς καταβολή: 494.051,92 €

Γ) ΠΡΟΣΤΙΜΑ Φ.Π.Α.

1) Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012-31/12/2012

Ως η υπ' αριθμ Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017,

Ποσό προστίμου 116.722,09 €

2) Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013-31/12/2013

Ως η υπ' αριθμ Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017

Ποσό προστίμου 119.466,57 €

Δ) ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΒΣ-ΚΦΑΣ

1) Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012-31/12/2012

Ως η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015

Ποσό προστίμου 2.500,00 €

2) Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013-31/12/2013

Ως η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015

Ποσό προστίμου 2.500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

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.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ