



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/02/2024

Αριθ.απόφασης 335

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19 τκ 17671

Καλλιθέα – Ν.Αττικής

Τηλέφωνο : 213.1604509

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την υπ' αριθμ. πρωτ. με ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανή προσφυγή, του νομικού προσώπου με την επωνυμία εκπροσωπούμενης, από τους, (1), (2)και (3), κατά της, (1) υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 27/04/2017-31/12/2017, (2) υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 27/04/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ελεγκτικού κέντρου Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείαςεκπροσωπούμενης από τους (1), (2)

.....και (3), η οποία εξετάζεται ως **εμπρόθεσμη**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την, στον προσφεύγοντα, ενώ ήδη από την στα πλαίσια της ψηφιακής υποβολής αυτής μέσω διαδικτύου, εντός της νόμιμης προθεσμίας, καταχωρήθηκε αυτή προσωρινά σύμφωνα με τους υπ' αριθμ. καταχώρησης ενώ δεν κατέστη τελικά δυνατή η οριστικοποίηση αυτής και απεστάλη ταχυδρομικά σε φυσική μορφή την στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία.

Μετά δε τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 27/04/2017 – 31/12/2017**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **792.736,75€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **398.368,38€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **1.189.105,13€**,

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξη επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου **27/04/2017 - 31/12/2017**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **649.340,78€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού **324.670,40€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **974.011,18€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής, της περιόδου από **01/01/2017 – 31/12/2019** και ύστερα από, (1) Το υπ' αριθμ. πρωτ., (2) Το υπ' αριθμ. πρωτ. και (3) Το υπ' αριθμ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο, της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου διαπιστώθηκε ότι, Η προσφεύγουσα εταιρείαη οποία προέκυψε κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία, έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και τις υποβληθείσες δηλώσεις, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, ως εξής:

Φορολογικό Έτος 2017

(1) Έλαβε είκοσι οκτώ (28) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας **2.733.575,00€**, πλέον Φ.Π.Α. **656.058,00€**, ήτοι συνολικής αξίας **3.389.633,00€** και

(2) Εξέδωσε τριάντα ένα (31) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **2.715.000,00€**, πλέον Φ.Π.Α. **651.600,00€**, ήτοι συνολικής αξίας **3.366.600,00€**.

Φορολογικό Έτος 2018

(1) Έλαβε πενήντα τρία (53) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας **4.128.064,14€**, πλέον Φ.Π.Α. **990.735,40€**, ήτοι συνολικής αξίας **5.118.799,54€** και

(2) Εξέδωσε πενήντα οκτώ (58) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας

3.633.441,53€, πλέον Φ.Π.Α. 872.025,96€, ήτοι συνολικής αξίας 4.505.467,49€.

Φορολογικό Έτος 2019

(1) Έλαβε **έξι (06) εικονικά φορολογικά στοιχεία** στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας **353.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. 84.840,00€, ήτοι συνολικής αξίας 437.840,00€** και

(2) Εξέδωσε **έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία** συνολικής καθαρής αξίας **474.133,40€, πλέον Φ.Π.Α. 113.792,02€, ήτοι συνολικής αξίας 587.925,42€.**

Επειδή ήδη, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να γίνει δεκτή αυτή, να ακυρωθούν και να εξαφανιστούν άλλως μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς ότι,

(1) Οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές, αληθείς και υπαρκτές και αυτή τελούσε σε καλή πίστη,

(2) Το δικαίωμα του Δημοσίου υπέπεσε στην πενταετή προθεσμία παραγραφής, η οποία για την χρήση 2017 έληξε στις 31/12/2022 και δεν υφίστανται νέα στοιχεία, που θα δικαιολογούσαν την παρέκταση της προθεσμίας σε δεκαετή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία»** του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι, *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης»** του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι, *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής»** του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι, *«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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: [...] 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 τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», του Κ.Φ.Ε., ορίζεται ότι,

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: [...], β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ορίζεται ότι,

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) [...].».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 και 7 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι,

«[...] 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. [...] 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής [...].»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι, «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: [...] β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 4 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του

ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι,

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση. [...] 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 εδάφιο α' του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι,

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϋσχύουσες 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι,

«Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής «ο Κώδικας») καθορίζει τη διαδικασία προσδιορισμού και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου, που ορίζονται στο άρθρο 2, καθώς και τις διοικητικές κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία, η οποία ρυθμίζει τα έσοδα αυτά»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι,

«Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι,

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι,

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 2056/1994, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου μπορεί να λαμβάνεται υπ` όψη και έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφ` όσον, πάντως, η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 506/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως (άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α 97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ΚΔΔ), να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ΚΔΔ τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων (ΣΤΕ 2984, 1402/2011, 1773/2010, 2091, 1732-3, 496/2009, 1644, 2842/2007, πρβλ. ΣΤΕ 883/2002, 2317-8/2001) [...] ».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 875/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] εκείνος που αποδέχεται πλαστά ή εικονικά τιμολόγια με συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σ' αυτά, υποχρεούται να αποδώσει ο ίδιος το φόρο αυτό στο Δημόσιο, εφόσον δεν τον έχει αποδώσει ο εκδότης των εν λόγω στοιχείων (ΣΕ 70/2011 7μελ., 3292/2007 7μελ., κ.α.). Εξάλλου, η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι πλαστό ή εικονικό, όταν, μάλιστα, δεν αμφισβητείται, αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (πρβλ. ΣΕ 881/2002, 1295/99».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 116/2013, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 απόφαση του ΣτΕ 1404/2015, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] 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 επιτηδεύσεώς 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 την απόφαση του 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, ορθώς καταλογίστηκαν τα σχετικά ποσά των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου και επιβλήθηκαν ο ανάλογος κύριος φόρος, πλέον πρόστιμο των άρθρων 54,58 και 58Α και τόκων του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια για τον έλεγχο υπηρεσία, παραθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπόψην της, των νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες

προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται και σύμφωνα με το σύνολο των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση ελέγχου, διαπίστωσε βάσιμα, αποδεκτά και πλήρως αιτιολογημένα, ότι οι εκδότριες εταιρείες είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου των εργασιών τους, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα, η οποία ως έχων το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣτΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.) και συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι.**

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση η λήξη του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης **φορολογίας εισοδήματος** της προσφεύγουσας εταιρείας, για το κρινόμενο φορολογικό έτος **2017** ήταν την **31/01/2018**, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή καθώς σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις (άρθρο 36 παρ.1 ΚΦΔ), το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της κρινόμενης φορολογικής περιόδου **2017**, μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι έως **31/12/2023**.

Επειδή περαιτέρω στην κρινόμενη περίπτωση, η ημερομηνία κατά την οποία έπρεπε να υποβληθεί η τελευταία περιοδική δήλωση **Φ.Π.Α.** της προσφεύγουσας εταιρείας για την κρινόμενη φορολογική περίοδο του έτους **2017** ήταν έως την **31/01/2018**, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή καθώς σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις (άρθρο 36 παρ.1 ΚΦΔ), το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του **Φ.Π.Α.** της κρινόμενης φορολογικής περιόδου **2017**, μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης, ήτοι έως **31/12/2023**.

Συνεπώς το σύνολο των ως άνω ισχυρισμών, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής, **κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι.**

Κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, πρέπει να απορριφθεί η κρινόμενη προσφυγή, να επικυρωθεί και να προσδιοριστεί η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας, συνεπώς,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας

Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

Φορολογία Εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου – χρεωστικό ποσό	792.736,75€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	396.368,38€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.189.105,13€

Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017-31/12/2017

Διαφορά φόρου – χρεωστικό υπόλοιπο	649.340,78€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	324.670,40€
Σύνολο φόρου για καταβολή	974.011,18€

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.