



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα : 22.05.24

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:1578

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου- Αθήνα

Ταχ. Κώδικας : ΤΚ: 104 40

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)

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 από 24.01.24 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας « ΕΠΕ » με ΑΦΜ: , νομίμως εκπροσωπούμενης με έδρα την Αττικής και κατάστημα επί της αριθμός ,ΤΚ κατά των υπ' αριθ:

- 1)/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2016** του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής,
- 2)/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2017** του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής .
- 3)/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.16 – 31.12.16** του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττική.
- 4)/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.17 – 31.12.17** του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής καθώς και τις από 27.12.23 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά

έτη 2017 και 2018 του ιδίου Προϊσταμένου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται την ακύρωση ή την τροποποίηση

6. Το υπ' αριθ' πρωτ. /25.01.24 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας το οποίο κατατέθηκε στην Φορολογική Αρχή και στην συνέχεια διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας με το υπ' αριθ' πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ 30.01.24 έγγραφό της .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α 1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.01.24 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας « » με ΑΦΜ: , νομίμως εκπροσωπούμενης η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η ΥΕΔΔΕ Αττικής (ΤΜΗΜΑ Δ1 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ της Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΜΙΑΣ) με το υπ' αριθ' πρωτ. ΕΜΠ /11-7-2022 «Πληροφοριακό Δελτίο» απέστειλε στον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής την από 29.11.2021 «ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΕΡΕΥΝΑΣ» αυτής που αφορά την ελεγχθείσα απ' αυτήν επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων τα οποία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής σε διάφορους πελάτες της , μεταξύ των οποίων ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία , η οποία έλαβε καταχώρηση και επομένως εξέπεσε του φόρου 228 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθ.αξίας 400.530,00 € πλέον ΦΠΑ 95.570,40 €, ήτοι συνολικού ποσού 495.790,40 € για το φορολογικό έτος 2016 και 365 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθ.αξίας 618.963,00 € πλέον ΦΠΑ 148.574,52 €, ήτοι συνολικού ποσού 767.537,52 € για το φορολογικό έτος 2017.

Στην συνέχεια ο Προϊστάμενος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εξέδωσε την με αριθμό /01.02.23 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ βάσει της οποίας πραγματοποιήθηκε μερικός έλεγχος και , διαπιστώθηκαν ανά φορολογία και φορολογία τα ακόλουθα:

A. Φορολογία εισοδήματος

Ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιόρισε τα αποτελέσματα ανά φορολογικό έτος λογιστικά, με την προσθήκη στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών της καθαρής αξίας των ληφθέντων τιμολογίων από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ύψους 400.530,00 € και 618.963,63 € για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα.

B. Φ.Π.Α

Δεν αναγνωρίστηκε για την φορολογική περίοδο 01.01.16 – 31.12.16 το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν. 2859/2000, λόγω της λήψης των προαναφερθέντων εικονικών στοιχείων, φορολογητέες εισροές ύψους 400.530,00 € και φόρος εισροών ύψους 95.570,40 €.

Δεν αναγνωρίστηκε για την φορολογική περίοδο 01.01.17 – 31.12.17 το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του

ν. 2859/2000, λόγω της λήψης των προαναφερθέντων εικονικών στοιχείων, φορολογητέες εισροές ύψους **618.963,00 €** και φόρος εισροών ύψους **148.574,52 €**.

Μετά τα ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής , εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε στην προσφεύγουσα εταιρεία τα κατωτέρω ποσά:

α/ α	Αριθμός – Ημερ/νια πράξης	Φορολ. έτος	Οριστική Πράξη	Διαφορά φορολογη- τέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	Σύνολο καταλογισμού
<u>1</u>	/27.12.23	2016	Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος	400.530,00	116.153,70	58.076,85	174.230,55
<u>2</u>	/27.12.23	2016	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	400.530,00	84.408,50	42204,25	126.612,75
<u>3</u>	/27.12.23	2017	Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος	618.963,00	179.499,27	89.749,64	269.248,91
<u>4</u>	/27.12.23	2017	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	618.963,00	146.654,52	73.327,26	219.981,78

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

α) Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, που αφορούν στο φορολογικό έτος 2016, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων.

β) Παράνομη, εσφαλμένη και αναίτιολογητη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης του έτους 2016

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων έχει ήδη παραγραφεί, καθόσον δεν πληρούνται οι δύο προϋποθέσεις που σωρευτικά εκ του νόμου τίθενται, αναφορικά με τα ελεγχόμενα έτη, προκειμένου να δύναται η παραγραφή των φορολογικών αυτών ετών να υπερβεί την πενταετία, προβάλλοντας ότι :

α) Κατά τον χρόνο εκδόσεως των προσβαλλομένων καταλογιστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (2023), το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων αναφορικά με το επίμαχο εν προκειμένω φορολογικό έτος 2016 είχε υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των διατάξεων του άρθρου 36§1 εδ. α' του Ν. 4987/2022 ήδη από 31-12-2022.

β) Δεν τίθεται ζήτημα ενιαύσιας παρατάσεως της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, καθ' όσον ουδόλως θεμελιώνεται η έννοια του «νέου στοιχείου», δεδομένου ότι η τυχόν περιέλευση στην ελέγχουσα υπηρεσία στοιχείων προερχομένων από έτερη υπηρεσία λόγω καθυστέρησης ή κωλυσιεργίας της τελευταίας και δη στοιχείων, των οποίων η επαλήθευση ανήκε στα βασικά και τακτικά μέσα ενός φορολογικού ελέγχου και, συνακόλουθα, θα μπορούσαν να είναι και σε

προγενέστερο χρόνο γνωστά στη Φορολογική Αρχή, δεν εκπληρώνει τις εκ του νόμου τιθέμενες προϋποθέσεις αποδόσεως τέτοιου χαρακτηρισμού,

γ) σε κάθε περίπτωση, κατά τη ρητή και αδιάσπικτη διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 36§2 περ. α' του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), προϋποτίθεται να έχει διενεργηθεί προηγουμένως πλήρης έλεγχος, προϋπόθεση, η οποία ουδόλως συντρέχει εν προκειμένω.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως αυτές ίσχυαν κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη (ήτοι πριν την τροποποίηση αυτών από τις διατάξεις των άρθρων 31 και 32 του ν. 4646/2019 – Α' 201) όριζαν τα εξής:

«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) [...], 3) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», περαιτέρω δε, με τις διατάξεις του άρθρου 66§27 του ν. 4646/2019 (Α' 201) ορίστηκε ότι «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, με τις διατάξεις της παρ. 1, 3 και 5 του αρθ.66 του ΚΦΔ 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη ,...

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.: 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.

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.... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα

συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ, 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 i. 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 ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2057/2023 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα 'Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων':

«Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής: «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».

Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του ν. 4646/2019.

Επισημαίνεται ότι για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 έως 31.12.2018 εφαρμόζονται οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019,

σύμφωνα με τις οποίες το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής.

2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζουν τα εξής:

«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:

(αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

(αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019.

«β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α'151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος».

Διευκρινίζεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που έληγαν μέχρι 31.12.2013, καθώς και φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «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».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. 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.

4.2.

Επειδή, από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και έκδοση οριστικών πράξεων προσδιορισμού/επιβολής προστίμου εισοδήματος στην κρινόμενη χρήση 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του Ν.2523/1997, του άρθρου 36§3 του ΚΦΕ και του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ **καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ.27^α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 δεκαετής**, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση για το επίμαχο φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε από τον έλεγχο της Φορολογικής Αρχής η απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας που αντιστοιχεί σε κύριο φόρο ύψους **116.153,70 €**, ενώ επιπλέον διαπιστώθηκε ότι το ποσό του ΦΠΑ (κύριος φόρος) που δεν αποδόθηκε στο δημόσιο αντιστοιχεί σε **84.408,50 €**. Ήτοι, τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στο ΦΠΑ διαπιστώθηκε φοροδιαφυγή που υπερβαίνει τα όρια της παραγράφου 3 του άρθρου 66ΚΦΔ και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τη συνδυασμένη εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 27^α του άρθρου 66 του ν.4646/2019, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορά το φορολογικό έτος 2016 **παρατάθηκε στη δεκαετία από το τέλος του έτους για την υποβολή της οικείας δήλωσης. Δηλαδή, το φορολογικό έτος θα παραγραφεί στις 31.12.2027** και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης που αφορά το φορολογικό έτος 2016 θα πρέπει να απορριφθεί ως εντελώς αβάσιμος τυπικά και ουσιαστικά.

Επειδή, η έκδοση και η λήψη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ με βάση πληροφορίες που περιήλθαν εις γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μετά την πάροδο της κανονικής – πενταετούς – παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση **πράξεων προσδιορισμού φόρου για την χρήση 2016** δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας της δεκαετίας. **Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.**

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό για παράνομη, εσφαλμένη και αναπιολόγητη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και ισχύουν από τις 17/10/2015 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) ..., 5) [...] Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία

βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο** που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. [...]

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, όπως περιγράφεται στο στοιχείο). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣτΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με

την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου» με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα 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» και με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου κώδικα ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα. 2) Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε εργασίες και αγορές απολύτως πραγματικές, πλην όμως από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους, για τους παρακάτω λόγους:

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑ «.....» με ΑΦΜ

Η ανωτέρω εκδότρια εταιρεία κρίθηκε για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017 ως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, καθόσον όπως προκύπτει από την από την από 29.11.2021 «ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΕΡΕΥΝΑΣ» της ΥΕΔΔΕ Αττικής (ΤΜΗΜΑ Δ1 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ της Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΜΙΑΣ) που αφορά την ανωτέρω εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων :

1) Δεν έχει πραγματοποιήσει από της ενάρξεώς αυτής έως και σήμερα, οποιαδήποτε απασχόληση εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, με οποιαδήποτε μορφή ασφάλισης ή σχέση εργασίας και για οποιοδήποτε βαθμό ειδίκευσης αυτού (είτε ανειδίκευτης εργασίας είτε ειδικευμένης εργασίας συγκεκριμένων δεξιοτήτων), όπως προέκυψε από την διενεργηθείσα αλληλογραφία με το αρμόδιο Υποκατάστημα του Ε.Φ.Κ.Α Αττικής

2) Δεν εδρεύει πλέον στην δηλωθείσα διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης (φορολογική έδρα) επί της οδού, δεν έχει προβεί σε μεταφορά έδρας αλλά δεν έχει κάνει και διακοπή εργασιών.

3) Εμφανίζεται να προβαίνει σε πλήθος μεταφορών, χωρίς όμως να εμφανίζει και την αντίστοιχη υλικοτεχνική υποδομή. Συγκεκριμένα φέρεται να μην διαθέτει καθόλου, ιδιότητα ή μισθωμένα μεταφορικά μέσα, τεχνικές εγκαταστάσεις, μηχανήματα και πάσης φύσεως εξοπλισμό, απαιτούμενα σε κάθε περίπτωση για την πραγματική άσκηση δραστηριότητας. Εμφανίζεται να μην διαθέτει κανένα φορτηγό όχημα, είτε κατά κυριότητα ή έστω κατά χρήση, δύναμι του οποίου θα μπορούσε η οντότητα να διενεργεί πράξεις, μεταφοράς και διαμεταφοράς εμπορευμάτων, τόσο για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων.

4) Από τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων εξόδων (ΜΥΦ), δεν προκύπτει οποιαδήποτε τυχόν καταβολή ποσού στα πλαίσια επαγγελματικής μίσθωσης, χρηματοδοτικής μίσθωσης πάσης φύσεως εξοπλισμού (leasing) ή εξόδου μεταφορών.

5) Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων (βιβλία, φορολογικά στοιχεία, πληροφορίες) που της απηύθυνε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λαμίας και ουδέποτε προσκόμισε τα τηρούμενα από την πλευρά της λογιστικά αρχεία

6) Αν και υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις για τις ελεγχόμενες περιόδους, τα ποσά των οποίων συμφωνούν απόλυτα με τα ποσά που έχει συμπεριλάβει η προσφεύγουσα οντότητα στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις, υπέβαλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για όλες τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, εκτός αυτής της 11^{ης} του έτους 2017 με την οποία δηλώνει φορολογητέες εκροές ποσού 158.965,80 € και φορολογητέες εισροές ποσού 160.785,23 € με προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 1.688,34 €.

7) Αν και από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με την υπό κρίση προσφυγή προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν δρομολόγια εντός και εκτός Ελλάδος χρησιμοποιώντας ελληνικές και αλλοδαπές νταλίκες εν τούτοις η εκδότρια εταιρεία δεν εμφανίζει ποσά στην παροχή υπηρεσιών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ισχύουν τα κάτωθι ως προς την φορολογία εισοδήματος:

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

«α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.»

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας», στη βάση «των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση».

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου

48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) ...

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ.αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. ...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.».

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ως προς τη φορολογία εισοδήματος δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), ισχύουν τα κάτωθι ως προς το ΦΠΑ:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν».

Επειδή επομένως δεν δύνανται να αναγνωρισθούν ως φορολογητέες εισροές στη φορολογία Φ.Π.Α. με βάση εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι οι δαπάνες να είναι πραγματικές και όχι μόνο να έχουν εκδοθεί για αυτές τα προσήκοντα νόμιμα φορολογικά στοιχεία και να έχουν καταχωρηθεί αυτά στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η Ελεγκτική Αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των φορολογητέων εισροών στο ΦΠΑ εκδίδοντας την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη ΦΠΑ.

Επειδή η προσφεύγουσα οντότητα στις σελίδες 121 - 143 της υπό κρίση προσφυγής, παραθέτει σχετικούς πίνακες στους οποίους αναφέρεται ο τρόπος εξόφλησης των

τιμολογίων της εκδότριας των υπό κρίση στοιχείων , είτε με επιταγές εκδόσεως εις διαταγήν της εκδότριας εταιρείας είτε με επιταγές εκδόσεως εις διαταγήν της ίδιας τις οποίες στη συνέχεια δι' οπισθογραφήσεως μεταβίβασε στην εκδότρια εταιρεία, είτε με τραπεζικά εμβάσματα στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης, δικαιούχος του οποίου είναι η εκδότρια εταιρεία.

Επειδή η προσφεύγουσα οντότητα υπέβαλε χειρόγραφα στην Φορολογική Αρχή το υπ' αρθ' πρωτ./25.01.24 συμπληρωματικό υπόμνημα το οποίο στην συνέχεια διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας με το υπ' αρθ' πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ 30.01.24 έγγραφό της , προσκομίζοντας με αυτό το σύνολο των φορολογικών στοιχείων, των τραπεζικών παραστατικών και των αντίστοιχων αποδείξεων εισπράξεως και πληρωμής, που παρατίθενται στους προαναφερθέντες πίνακες και την καρτέλα του λογαριασμού 53.94 και των λογαριασμών 3803000001, 3803000002 και 3803000003

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, σύμφωνα την από 29.11.2021 ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΕΡΕΥΝΑΣ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας αλλά και από τις διαπιστώσεις των από 27.12.2023 εκθέσεων ελέγχου της υπηρεσίας μας, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής αφού είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, καθώς ενόψει των επιχειρηματικών δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου εργασιών, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις παροχές που φερόταν να προσφέρει. Ήτοι, δεν διέθετε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις, κ.α) για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που εμφανίζεται να πραγματοποιεί στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ενώ επιπλέον, φέρεται να παρείχε υπηρεσίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Βάσει του εμπεριστατωμένου ελέγχου της υπηρεσίας μας για τα φορολογικά έτη 2016 -2017, ο οποίος εν μέρει βασίστηκε και στα συμπεράσματα του διενεργήθεντα για το φορολογικό έτος 2015 ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, κρίθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την εκδότρια εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.», μεταξύ αυτών και τα υπό κρίση διακόσια είκοσι οκτώ (228) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 400.530 ευρώ στο φορολογικό έτος 2016 και τα τριακόσια εξήντα πέντε (365) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 618.963 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017 με λήπτρια την προσφεύγουσα, ήταν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, άλλωστε, το επιχείρημα της προσφεύγουσας, αναφορικά με την πραγματοποίηση των συναλλαγών δεδομένης της τραπεζικής εξοφλήσεως των επίμαχων τιμολογίων δεν είναι αρκετό από μόνο του για να αποδείξει ότι όντως οι μεταφορές πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια «..... ΕΠΕ», τη στιγμή μάλιστα που έχει αποδειχθεί αδιαμφισβήτητα η συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας. Εξάλλου, ουδέν νέο γεγονός επικαλείται η προσφεύγουσα, καθώς η διατραπεζική εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων τελούσε σε γνώση του ελέγχου της υπηρεσίας μας και η διαπίστωση αυτή περιλαμβάνεται ήδη στις από 27.12.2023 εκθέσεις ελέγχου της υπηρεσίας μας, χωρίς το γεγονός αυτό να είναι ικανό να ανατρέψει το τελικό πόρισμα του ελέγχου. Έτσι, στις σελίδες 37-38 της έκθεσης εισοδήματος αναφέρεται ότι:

«Κατά τις ελεγχόμενες περιόδους 2016 και 2017 η επιχείρηση " " με ΑΦΜ, υπήρξε εκ των βασικών προμηθευτών της ελεγχόμενης από την Υπηρεσία μας οντότητας. Συγκεκριμένα, η " Ε.Π.Ε. " με ΑΦΜ ελάμβανε εντολές από πελάτες της για μεταφορές εμπορευμάτων και στη συνέχεια σαν διαμεσολαβητής ανέθετε

στην " να πραγματοποιήσει την μεταφορά με ίδια ή μεταφορικά μέσα τρίτων. Για την αμοιβή της, η " Ε.Π.Ε. " εξέδιδε τιμολόγιο και η ελεγχόμενη από εμάς οντότητα κατέβαλε το ποσό της αμοιβής είτε με επιταγή, είτε με τραπεζικό έμβασμα..»

Έτσι, λοιπόν, η διατραπεζική εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων δεν αρκεί ούτε για την απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών, ούτε για την απόδειξη της καλής πίστης του λήπτη και όπως ρητά επισημαίνει ο ελεγκτής της υπηρεσίας μας:

«Η εξόφληση των τιμολογίων, μπορεί να γίνεται μέσω επιταγών ή μέσω διατραπεζικών μεταφορών. Όμως, αυτός ο τρόπος δεν μας διασφαλίζει απόλυτα, γιατί δεν είμαστε σε θέση να γνωρίζουμε τον τελικό αποδέκτη των χρημάτων.»

Κατά συνέπεια, εξ όλων των ανωτέρω συνδυαστικά, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή, ανταποκρινόμενη στο βάρος απόδειξης που της αναλογεί απέδειξε με πλήρη, σαφή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη 2011 και 2017 είναι λήπτρια διακόσια είκοσι οκτώ (228) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 400.530 ευρώ στο φορολογικό έτος 2016 και τα τριακόσια εξήντα πέντε (365) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 618.963 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017 από την εκδότρια εταιρεία «..... Ε.Π.Ε.», τα οποία είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθώς εκδόθηκαν από συναλλακτικά ανύπαρκτο εκδότη. Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Συνεπώς, συνολικά οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αιτιολογίας, απόδειξης της εικονικότητας, βάρους απόδειξης και καλής της πίστης απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την ανωτέρω επιχείρηση, ούτε προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν.

Επειδή οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές (ΥΕΔΔΕ Αττικής και του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής) απέδειξαν ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές (διαμεταφορές αγαθών) για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, απορριπτόμενου ως αβάσιμου του ανωτέρω ισχυρισμού της προσφεύγουσας οντότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ έχουν κριθεί τα ακόλουθα:

Με τη ΣτΕ 116/2013, 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, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 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 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010), Με τη ΣτΕ 1404/2015, «[...] 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 [...]

Με τη ΣτΕ 1238/2018, « [...] 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, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια για τον έλεγχο υπηρεσία, παραθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπ' όψιν 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 η εκδότρια επιχείρηση είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες**

παροχές προς την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ως έχουσα το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣΤΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.), περαιτέρω δε και καθώς αποδείχθηκε η ανυπαρξία των υπό κρίση συναλλαγών, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων, συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας απορριπτεί ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27.12.23 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 24.01.24 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της « ΕΠΕ » με ΑΦΜ: και την επικύρωση των υπ' αριθ' :

1)/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής .

2)/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής .

3)/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.16 – 31.12.16 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

4)/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.17 – 31.12.17 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό

α/ α	Αριθμός – Ημερ/νια πράξης	Φορολ. έτος	Οριστική Πράξη	Διαφορά φορολογη- τέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	Σύνολο καταλογισμού
<u>1</u>	/27.12.23	2016	Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	400.530,00	116.153,70	58.076,85	174.230,55
<u>2</u>	/27.12.23	2016	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	400.530,00	84.408,50	42204,25	126.612,75
<u>3</u>	/27.12.23	2017	Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	618.963,00	179.499,27	89.749,64	269.248,91
<u>4</u>	/27.12.23	2017	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	618.963,00	146.654,52	73.327,26	219.981,78

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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