



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 346

Αθήνα: 25-06-2024

Αριθμός Απόφασης: 1919

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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,

δ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **27.02.24** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με **Α.Φ.Μ.**, η οποία εδρεύει στον Αττικής επί της οδού αρ....., ΤΚ....., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή αυτής, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ./**30-01-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος και της υπ' αριθμ./30-01-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01/02/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις καθώς και τις από 30/01/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Την από 04.03.2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.02.24 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή αυτής, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δια μέσω της πληρεξούσιας δικηγόρου, με ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Στην προσφεύγουσα είχε διενεργηθεί μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/02/2017-31/12/2017, δυνάμει της υπ' αριθμ./31-3-2022 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Η ως άνω εντολή είχε εκδοθεί συνεπεία του με αρ. πρωτ./21-03-2022 Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ κρίθηκε εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία, στοιχεία και δηλώσεις της προσφεύγουσας, η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας συνέταξε τις από 11/07/2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ με βάση τις οποίες είχαν διαπιστωθεί για την προσφεύγουσα τα ακόλουθα:

Α) Έλαβε από την τρία (3) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 352.850,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 84.684,00€, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής καθώς και τρία (3) τιμολόγια από την ατομική επιχείρηση του Φώτιος Καράμπελας καθαρής αξίας 43.810,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 10.514,40€, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Β) Εξέδωσε προς την εταιρεία τέσσερα (4) τιμολόγια καθαρής αξίας 418.499,00€ πλέον ΦΠΑ ποσού 100.439,76€, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Κατόπιν αυτών, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εξέδωσε τις υπ' αριθμ./11-07-2022 και/11-07/2022 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/02/2017-31/12/2017, με τις οποίες καταλόγισε στην προσφεύγουσα το ποσό των 182.047,07€ και 147.889,44€ αντίστοιχα.

Κατά των ανωτέρω πράξεων η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθμ./12-09-2022 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, ζητώντας την ακύρωση αυτών, προσκομίζοντας

νέα συμπληρωματικά στοιχεία με τα υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/05-01-2023 και ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/09-02-2023 Υπομνήματά της.

Η ανωτέρω ενδικοφανής προσφυγή εξετάστηκε από την Υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /09-02-2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή και ακυρώθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις ήταν πλημμελώς αιτιολογημένες και αποφασίστηκε η επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να στοιχειοθετηθεί αναμφισβήτητα η εικονικότητα τόσο των ληφθέντων, από την επιχείρηση, φορολογικών στοιχείων, όσο και των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα προς την εταιρεία, φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν αυτών με την υπ' αριθμ. /11-05-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. σε επανάληψη διαδικασίας, για το φορολογικό έτος 2017, δυνάμει της υπ' αριθμ. /09-02-2023 Απόφασης της υπηρεσίας μας και μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκαν οι από 30/01/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., από τις οποίες προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την τρία (3) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας **352.850,00€** πλέον ΦΠΑ ποσού **84.684,00€**, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, ως κατωτέρω:

α/α	Επωνυμία Εκδότη	ΑΦΜ εκδότη	Φορολογικό στοιχείο		Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1			Τ.Π.Υ.....	28/4/2017	172.950,00	41.508,00	214.458,00
2			Τ.Π.Υ.....	30/5/2017	91.500,00	21.960,00	113.460,00
3			Τ.Π.Υ.....	31/7/2017	88.400,00	21.216,00	109.616,00
ΣΥΝΟΛΟ					352.850,00	84.684,00	437.534,00

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στην προσφεύγουσα τα κατωτέρω ποσά:

A/A	Αριθμός-Ημ/νία πράξης	Οριστική πράξη	Φορολ. Έτος	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α	Σύνολο καταλογισμού
1	/30-1-2024	Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	2017	102.326,50	51.163,25	153.489,75
2	/30-1-2024	Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.	2017	84.684,00	42.342,00	127.026,00

Σύνολα	187.010,50	93.505,25	280.515,75
--------	------------	-----------	------------

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που έχει καταβληθεί ή πρόκειται να καταβληθεί αχρεωστήτως δυνάμει των ανωτέρων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό για το φορολογικό έτος 2017.
2. Παράνομες οι προσβαλλόμενες λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 66 παρ.5 ΚΦΔ – Μη απόδειξη της εικονικότητας των κρίσιμων συναλλαγών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και παράνομα επανήλθε η φορολογική διοίκηση στον υπό κρίση έλεγχο και στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων, καθόσον η υπ' αριθμ./09-02-2023 απόφαση της Δ.Ε.Δ., ακύρωσε τις αρχικά προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κατ' ουσίαν, διότι η έλλειψη αιτιολογίας αποτελεί ουσιαστική πλημμέλεια και όχι τυπική. Περαιτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες γιατί κοινοποιήθηκαν μετά τη λήξη της πενταετίας.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό της παραγραφής, με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρου 72§6 του ν.5104/2024), ορίζεται ότι:

«Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. ... Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.».

Επειδή, η πλημμελής αιτιολογία αποτελεί παράβαση που καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του, καθώς, η αιτιολογία αυτή ρητά προβλέπεται, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρου 76 ν.5104/2024) από το νόμο, οπότε, συνιστά ουσιώδη τύπο της πράξης η υποχρέωση της Φορολογικής Διοίκησης 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. Το ίδιο δε ισχύει και για την πράξη της οποίας η αιτιολογία είναι μη νόμιμη, δηλαδή είτε γενική και αόριστη, είτε ελλιπής ή ανεπαρκής. Η ύπαρξη αιτιολογίας και η συνδρομή των χαρακτηριστικών που απαιτεί ο νόμος, δηλαδή της σαφήνειας, της ειδικότητας και της επάρκειας της, πρέπει να προκύπτουν είτε από το σώμα της πράξης είτε από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, καθώς, αν μια ατομική πράξη δεν φέρει την απαιτούμενη αιτιολογία τότε υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που συνιστά και λόγο ακύρωσης, διότι η αιτιολογία αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας της πράξης (ΣτΕ 171/2002).

Επειδή, όσον αφορά την έννοια της τυπικής πλημμέλειας, αυτή οριοθετείται στο άρθρο 79 παρ. 3 ΚΔΔ σύμφωνα με το οποίο:

«3. Το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα: α) αν η πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο ή από συλλογικό όργανο που δεν έχει νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεση, ή β) αν συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της Διαδικασίας, που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης, ή γ) αν η Διοίκηση δεν έχει ασκήσει τη διακριτική της εξουσία.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4987/2022 όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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 προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α)... β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά»

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, σύμφωνα με την παρ.27^α του άρθρου 66 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201):

«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 τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, Εν.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλλει 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 αποκρυσταλλωθεί 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) [...] **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, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε.2057/25-09-2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», αναφέρεται ότι:

«Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ. Φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τα οποία εκδίδονται και κοινοποιούνται πράξεις 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 έληξαν 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. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.

4.3. Σημειώνεται δε ότι, για τις χρήσεις 2012 και 2013 (ειδικά για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια και για το φορολογικό έτος 2014) εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι προϊσχύουσες του ΚΦΔ διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου και δεν απαιτείται η διαπίστωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του ΚΦΔ σύμφωνα με τη διάταξη της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (σχετ. παρ. 10 και 22 του άρθρου 70 του ΚΦΔ).

5. Τέλος κατόπιν έκδοσης και των υπ' αρ./2021 και/2021 Αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, υπενθυμίζονται οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με τη με αριθ. Ο ΔΕΛ Η ΕΞ 2020/5.11.2020 οδηγία αναφορικά με την κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων εντός του έτους κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και σε κάθε περίπτωση μέχρι τις 31/12 του εν λόγω έτους.».

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε κατά το φορολογικό έτος 2017, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ν.4987/2022, ενώ μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις: α) η υπ' αριθ./30-01-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με διαφορά κύριου φόρου ύψους 102.326,50€ και β) η υπ' αριθ./30-01-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με χρεωστικό υπόλοιπο 84.684,00€.

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ./09.02.2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας και σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρου 72§6 του ν.5104/2024) όπου ορίζεται ότι, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ.2 του άρθρου 36 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρου 37 ν.5104/2024), για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Επειδή περαιτέρω, έχει εφαρμογή η υπ' αριθ. Ε. 2057/2023 εγκύκλιος διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ και ορθώς εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ κατά το φορολογικό έτος 2017, καθόσον η διαφορά φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ανέρχονται σε 102.326,50€ και 84.684,00€ αντίστοιχα, όρια, τα οποία υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4987/2022 ποσά (100.000€ ή 50.000€ αντίστοιχα).

Επειδή, ύστερα από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει ότι, ορθά εκδόθηκαν οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, και συνεπώς, ο ανωτέρω προβαλλόμενος, πρώτος νεότερος λόγος προσφυγής κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66 του ν.4987/2022 (όπως ίσχυε κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων) 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. [...]».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251) ορίζεται μεταξύ άλλων 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, 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 τιμολόγιο. **ΣτΕ 506/2012**. 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**). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου 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, 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 ν.4987/2022 (ήδη άρθρου 76 ν.5104/2024) 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» και με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα (ήδη άρθρου 77 ν.5104/2024) 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε συναλλαγές 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 ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ «.....)» με ΑΦΜ

Η ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση κρίθηκε για το φορολογικό έτος 2017 ως **συναλλακτικά ανύπαρκτη**, καθόσον όπως προκύπτει από την από **30-03-2021** έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής καθώς και τις από **30-01-2024** εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν και συνοπτικά είναι οι ακόλουθοι:

- Δεν λειτουργούσε η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων στην συγκεκριμένη δηλωθείσα ως έδρα.
- Δεν υπέβαλε για το ελεγχόμενο έτος 2017 καθώς και για τα επόμενα 2018 και 2019 Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος.
- Δήλωνε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ποσά φορολογητέων εκροών μικρότερα των ποσών που δήλωνε στις ΜΥΦ.
- Δήλωνε ότι ασφαλίζει 29 άτομα προσωπικό χωρίς να έχει απογράψει στο ΙΚΑ το προσωπικό αυτό.
- Από τις ΜΥΦ προκύπτουν υπερβολικά μεγάλες αποκλίσεις εσόδων και εξόδων.
- Προκύπτουν από τις ΜΥΦ έσοδα από πωλήσεις χωρίς αντίστοιχες αγορές.
- Δεν κατείχε μηχανήματα έργου οχήματα και λοιπό εξοπλισμό για την εκτέλεση των εργασιών της, που θα ήταν απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ ΙΓ Αθηνών προέβη με βάση τα ανωτέρω σε αναστολή ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
- Δεν υπέβαλε Δήλωση Μεταβολών και δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλούμενη ως έδρα και ως υποκαταστήματα.
- Δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ για έλεγχο.
- Τα πρόσωπα που διατέλεσαν διαχειριστές ήταν αγνώστου διαμονής.

Επειδή, η αρμόδια ελεγκτική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των επίμαχων στοιχείων επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα τιμολόγια εκδόσεως της ως άνω εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας. Επίσης έχουν συμπεριληφθεί στα εκπεστέα έξοδα στη δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2017. Επιπλέον έχει συμπεριληφθεί στις εισροές στις περιοδικές δηλώσεις Β και Γ τριμήνου του έτους 2017 και έχει εκπεστεί ο αναλογούν Φ.Π.Α. Τέλος έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών — προμηθευτών (ΜΥΦ) της χρήσης 2017, παραστατικά εξόδων ύψους 352.850,00€.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ακόμη και αν οι συναλλαγές (έτσι όπως περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία), δεν πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια, ενεργούσε με καλή πίστη κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών, καθόσον είχε ζητήσει και λάβει φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα για την εν λόγω εταιρεία, τα οποία και προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, οπότε είχε φροντίσει να επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια ως προς τον αντισυμβαλλόμενο της.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1210/2013 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών στοιχείων, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι όταν το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη και έχει εξοφληθεί μέσω

πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως η αξία του τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ στον εκδότη του στοιχείου, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη.

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 κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, όταν 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, στο άρθρο 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της περί πραγματοποίησης των συναλλαγών προσκομίζει τα κάτωθι δικαιολογητικά, τα οποία όμως είχαν ήδη περιέλθει εις γνώση του ελέγχου πριν τη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ήτοι:

1. Τα από 2/1/2017 και 2/10/2017 Ιδιωτικά Συμφωνητικά μεταξύ της προσφεύγουσας και της ΑΕ μετά των παραρτημάτων τους (Σχετ.1 και 2),
2. Συμβάσεις μίσθωσης μεταξύ της και κατόχων ΦΔΧ (Σχετ.3 και 4),
3. Αντίγραφο του ημερολογίου μεταφοράς των υλικών που αναφέρουν την ημερομηνία φόρτωσης, την ώρα, τον τόπο φόρτωσης και παράδοσης καθώς και πληροφορίες σχετικά με τα υλικά της μεταφοράς (Σχετ.5),
4. Αποδείξεις είσπραξης της με συνημμένες τις επιταγές που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα για την εξόφληση των τιμολογίων που αυτές αφορούσαν (Σχετ.6 έως 14),
5. Αντίγραφο των λογιστικών καρτελών της προσφεύγουσας για την για τα έτη 2017 και 2018, από τις οποίες προκύπτουν οι καταβολές των ποσών που αφορούν τα επίδικα τιμολόγια (μέρος των οποίων έλαβε χώρα και το 2018) (Σχετ.15 και 16),

6. Αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας στην, από την οποία προκύπτει η χρέωση αυτού με τα ποσά των επιταγών που εκδόθηκαν για την εξόφληση της (Σχετ.17).
7. Πιστοποιήσεις εργασιών κατόπιν των οποίων εξοφλούνταν τα οικεία εκδοθέντα παραστατικά (Σχετ.18 - 21).

Επειδή, όπως προκύπτει τόσο από τις από 30/01/24 Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ, όσο και από την από 04/03/2024 Έκθεση Απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

«Η ελεγχόμενη επιχείρηση, είχε προσκομίσει, στον από 11-07-2022 Αρχικό Μερικό Έλεγχο Εισοδήματός και αντίστοιχα Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας «Αποδείξεις Είσπραξης» από την (..... Ε.Π.Ε), με επισυναπτόμενα αντίγραφα των αναγραφόμενων τραπεζικών επιταγών, χωρίς να προσκομίσει συγκεκριμένα στοιχεία και πληροφορίες όπως κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών (extre τραπεζικών κινήσεων) και τα στοιχεία των οπισθογραφούντων και τελικών δικαιούχων που εισέπραξαν τις εν λόγω επιταγές, ώστε να στοιχειοθετείται και να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Με αυτόν τον τρόπο, αφενός φρόντιζαν να χάνονται τα ίχνη της διαδρομής του χρήματος ενώ αφετέρου εμφανώς προκύπτει ότι αποτελεί μεθόδευση και δεν ακολουθείται η συνήθης συναλλακτική πρακτική, η οποία υπαγορεύει ότι τα χρηματικά ποσά που προκύπτουν από την εξόφληση των συναλλαγών με χρήση επιταγών, μεταξύ των επιχειρήσεων, καταλήγουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως των επιχειρήσεων προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για τη διεκπεραίωση των συναλλαγών τους.

Το συνολικό ποσό που αναγράφεται στις αποδείξεις πληρωμών της Ε.Π.Ε. ποσού 219.700,00€ είναι κατά πολύ μικρότερο από το συνολικό ποσό των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 437.534,00€.

Σε κάθε περίπτωση, η φερόμενη δια των ανωτέρω επιταγών εξόφληση των συναλλαγών της συναλλακτικά ανύπαρκτης Ε.Π.Ε. με επιταγές οι οποίες καμία δεν κατέληγε στο λογαριασμό της και καμία δεν εξοφλούσε προμηθευτές ή υποχρεώσεις της, δεν αποτελεί αποδεικτικό των συναλλαγών και της ισχυριζόμενης καλής της πίστης.

Επίσης, δεν προσκομίστηκαν, στον αρχικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, τα συμφωνητικά έργου μεταξύ ελεγχόμενης επιχείρησης και Ε.Π.Ε. δεδομένου ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση δεν κατείχε μηχανήματα έργου ούτε λοιπό εξοπλισμό ώστε να μπορεί να τα διαθέσει.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, τα προσκομισθέντα συμφωνητικά και παραστατικά εξόφλησης, δεν κρίθηκαν από τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως ικανά και πρόσφορα στοιχεία για την απόδειξη της μη εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, ήταν κατά το υπό κρίση έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού

και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013.

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 εκδότηρια επιχείρηση είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει 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 απορρίπτονται 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 μη νόμιμα τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, αναπόσπαστο τμήμα των οποίων αποτελεί το με αρ. πρωτ. /21-03-2022 Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27-02-24 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή αυτής, του και την **επικύρωση**:

α) της υπ' αριθμ./30-01-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/02/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	102.326,50 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	51.163,25 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	153.489,75 €

β) της υπ' αριθμ./30-01-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/02/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Διαφορά φόρου	84.684,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	42.342,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	127.026,00 €

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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