



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27.02.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 432

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
 - 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 07.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ./01.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./01.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **07.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **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:

Με την υπ' αριθ. /01.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2017, φόρος εισοδήματος 31.270,40 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ 15.635,20 ευρώ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ 6.302,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 53.208,21 ευρώ, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2017 δεκατεσσάρων (14) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων για την αγορά εμπορευμάτων, καθαρής αξίας 69.489,77 ευρώ πλέον ΦΠΑ 16.677,52 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 22 περ. β' του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 01.10.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /24.07.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Από το ηλεκτρονικό σύστημα TAXIS προέκυψε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 08.10.2015 με έδρα στον,, κύρια δραστηριότητα και τηρούσε κατά το φορολογικό έτος 2017 απλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 12 του ν. 4308/2014. Η επιχείρηση εντάσσεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η κρινόμενη χρήση 01/01-31/12/2017, αρχικά ελέγχθηκε βάσει της με αριθμό /2021 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. συνταχθείσας προς τούτο της από 31.05.2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Στη συνέχεια εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας η με αριθμό /02.10.2023 εντολή μερικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017 κατόπιν λήψης του με αριθμό πρωτοκόλλου /31.05.2022 δελτίου πληροφοριών και της με στοιχεία /21 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών που αφορούσε την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών διενεργήθηκε συνέπεια των υπ' αριθ. /17.05.2017 & /09.05.2018 εγγράφων της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας για την προαναφερθείσα εκδότρια εικονικών στοιχείων. Σύμφωνα με το με Α.Π. /31.05.2022 δελτίο πληροφοριών η προσφεύγουσα για το έτος 2017 ήταν λήπτης εικονικών - στο σύνολό τους - φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την εταιρεία «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ

Βάσει της παραπάνω εντολής, συντάχθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας οι οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι με αριθμό/2023 και/2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017.

Κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κατά των ανωτέρω πράξεων, εκδόθηκαν οι υπ' αριθ./2024 και/2024 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας με τις οποίες έγινε αποδεκτή η προσφυγή και ακυρώθηκαν οι υπ' αριθ./2023 και/2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 λόγω τυπικής πλημμέλειας. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ήταν αναρμόδια να διενεργήσει τον έλεγχο διότι η προσφεύγουσα επιχείρηση υπαγόταν στην **ελεγκτική αρμοδιότητα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**

Ακολούθως εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθ./24.07.2024 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017.

Στα πλαίσια αυτά, με την υπ' αριθ./01.10.2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα το ποσό των 53.208,21 ευρώ κατά τις κείμενες διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και τις διατάξεις των άρθρων 2, 5, 14, 22, 23, 27, 28, 33, 37, 52, 54, 72 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) διότι διαπιστώθηκε ότι:

Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) κατά το φορολογικό έτος 2017, δεκατέσσερα (14) **εικονικά** στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 69.489,77 ευρώ πλέον ΦΠΑ 16.677,52 ευρώ από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, προκειμένου να αυξήσει εικονικά τις δαπάνες της και να επέλθει συνακόλουθη μείωση των φορολογητέων της κερδών και άρα της φορολογικής επιβάρυνσης κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 5 και του άρθρου 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και επομένως το ποσό των 69.489,77 ευρώ δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ως εκπιπόμενη δαπάνη και καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά.

Στη φορολογία εισοδήματος, αποτέλεσμα της καταχώρησης των παραπάνω εξόδων ως εκπεστών ήταν η υποβολή από την προσφεύγουσα ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά στα καταλογισθέντα στη φορολογία εισοδήματος ποσά, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί και εξαφανισθεί η υπ' αριθ./01.10.2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Μη νόμιμος ο ένδικος καταλογισμός καθώς οι επίμαχες συναλλαγές αφενός ήταν πραγματικές, αφετέρου η προσφεύγουσα υπήρξε καλής πίστης λήπτρια των τιμολογίων

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Η ηλεκτρονική κοινοποίηση της αρχικής πράξης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας με α/α/2023 η οποία ακυρώθηκε λόγω τυπικής πλημμέλειας, συντελέστηκε την

04.01.2024, και όχι την 18.12.2023 ως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, πλην όμως το δικαίωμα της Διοίκησης για την επιβολή της προσβαλλόμενης πράξης του φορολογικού έτους 2017 παραγράφτηκε την 31.12.2023, όπου μέχρι τότε δεν είχε κοινοποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Είχε προηγηθεί από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. έλεγχος φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2017 ο οποίος ολοκληρώθηκε στις 09.06.2021 και δεν διαπίστωσε παραβάσεις σχετιζόμενες με εικονικά στοιχεία. Από τα πορίσματα του προαναφερθέντος ελέγχου και λόγω της εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών μέσω τραπεζικών εμβασμάτων συνάγεται ότι η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη, ακόμα κι αν οι συναλλαγές κριθούν ως εικονικές.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, στο άρθρου 64 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 76 του 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) 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.

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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, στο άρθρο 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«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,

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, στο άρθρο 5 του ν.4308/201 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».

Επειδή, στο άρθρο 14 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 14 του ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο 66 του ν 4987/2022 (ήδη άρθρο 79 του ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:

«.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν 4987/2022 (ήδη άρθρο 77 του ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το προσώπου του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/2014, ενότητα Α§§2&3, η οποία εκδόθηκε προς παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013), προβλέπεται: «2. Η ενδικοφανής προσφυγή και το αίτημα αναστολής πρέπει να αναφέρουν όλους τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του,

τα οποία συνυποβάλλονται με την προσφυγή...3. Ο υπόχρεος, με το αίτημά του, υποβάλλει ταυτόχρονα στην αρμόδια φορολογική αρχή και ηλεκτρονικό φάκελο με τα ως άνω έγγραφα σε μαγνητική μορφή ή σε οποιαδήποτε αναγνώσιμη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου, μαζί με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν.1599/1986, ότι αυτά αποτελούν το ακριβές περιεχόμενο των εγγράφων που έχουν υποβληθεί».

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρο 13 του ν. 5104/2024) ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, στην έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας αναφέρεται μεταξύ άλλων:

«Επειδή δεν αποδείχτηκε με τον παρόντα έλεγχο η καλή πίστη του λήπτη των εικονικών τιμολογίων (ήτοι της προσφεύγουσας).

Επειδή σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 79 του ν.5104/2024 εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής.

Επειδή από τον έλεγχο των τιμολογίων και των λοιπών δικαιολογητικών που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προέκυψε ότι οι συναλλαγές με την «.....» είναι πραγματικές. Στα υπό έλεγχο τιμολόγια δεν διευκρινίζεται πού και με ποιο τρόπο μεταφέρθηκαν τα κατά κανόνα μεγάλου βάρους φορτία, δεν αναφέρεται δηλαδή μεταφορικό μέσο ή φορτωτική. Ειδικά για τα εμπορεύματα που φέρεται να προμηθεύτηκε η ελεγχόμενη οντότητα από την «.....» με τόπο φόρτωσης την δεν προσκομίστηκε υπογεγραμμένο δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των εμπορευμάτων.

Επειδή η μεταφορά ποσών μέσω τραπέζης μεταξύ των συναλλασσόμενων δεν αρκεί προκειμένου να αποδειχτεί η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κράτος μέλος σε ένα άλλο κράτος μέλος (άρθρο 45α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/ 2011)

Επειδή από την επισυναπτόμενη από 16.12.2021 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Σερρών για την προμηθεύτρια εταιρεία «.....» Α.Φ.Μ.: προκύπτει ότι παρότι μπορεί να θεωρηθεί φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο με την έννοια του ότι έχει λάβει Α.Φ.Μ., έχει κάνει έναρξη εργασιών κ.λπ, εντούτοις είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, δηλαδή δεν είχε τις επιχειρηματικές δυνατότητες, την υλικοτεχνική υποδομή και το προσωπικό προκειμένου να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές, αφού λειτουργούσε ως «εταιρεία όχημα» που παρεμβάλλεται σε κύκλωμα με σκοπό την υπεξαίρεση φόρων, όπως αναλυτικά περιγράφεται σε αποσπάσματα της επισυναπτόμενης έκθεσης Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Σερρών. Ενδεικτικά παραθέτουμε από την ως άνω έκθεση τα παρακάτω:

«...σελ. 73. 5. Τελικό συμπέρασμα

Η φορολογική συμπεριφορά της επιχείρησης από την έναρξη της λειτουργίας της, είναι αυτή που παρεμβάλλεται σε κύκλωμα υπεξαίρεσης φόρων, με την ίδια να είναι ουσιαστικά εικονική, λειτουργώντας για λογαριασμό υποκρυπτόμενων προσώπων. Τοιουτοτρόπως ο σκοπός της σύστασής της, ήτο η αποκόμιση κερδών στα «αφανή μέλη της» από την μη απόδοση φόρων. Η αποκόμιση των κερδών προέκυψε μέσω της ανακριβούς υποβολής ή της μη υποβολής

δηλώσεων όπως είναι ήδη διαπιστωμένο αλλά και μέσω της έκδοσης ή και της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η επιλογή των εμφανών εταίρων και διαχειριστών / αχυρανθρώπων, αρχικώς με τον μόνιμο κάτοικο και στην συνέχεια με ανέργους ή έχοντες ανάγκη εισόδημα ή και εύκολο εισόδημα έγινε με αυτό το μοναδικό κριτήριο...

...σελ. 83 ν. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Όλα τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την «.....» στις ελεγχόμενες δια-χειριστικές περιόδους 01.01.2015 -31.12.2015, 01.01.2016-31.12.2016 και 01.01.2017-31.12.2017 κρίνονται από τον έλεγχο εικονικά με την έννοια των στοιχείων που φέρεται να εκδόθηκαν από εικονική εταιρεία λειτουργούσα με υποκρυπτόμενα στις συναλλαγές της πρόσωπα τα οποία προαναφέρθηκαν».

Επειδή σύμφωνα με την ΣΤΕ 1404/2015 «αν η φορολογική αρχή 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»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1071/2015 έγινε δεκτή η με αριθμό 170/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ στην οποία αναφέρεται ότι :

« Γ. ...κατά πάγια νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός αν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣΤΕ 505/2012)».

Ακόμη, με την ΠΟΛ. 1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αριθμό 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε από τον τότε Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι: «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε την συναλλαγή. Το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, Το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις.»

Επειδή από τα παραπάνω συνάγεται ότι προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί ότι ο λήπτης του εικονικού τιμολογίου ενεργούσε καλή τη πίστη είναι να πρόκειται για συναλλαγή πραγματική..

Επειδή σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη σύμφωνα με την κρίση του ΣτΕ (Αποφάσεις 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014 κλπ).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, καθώς η προσφεύγουσα δεν έχει στην κατοχή της έγγραφα μεταφοράς των εμπορευμάτων στις 13 από τις 14 περιπτώσεις τιμολογίων (σελίδες 11&12 της σχετικής έκθεσης Φ.Ε.) δεν αποδεικνύεται ότι τα φορτία όντως μεταφέρθηκαν στην Κέρκυρα και παρελήφθησαν από την επιχείρηση.

Επειδή στα επίμαχα τιμολόγια δεν διευκρινίζεται από που και με ποιο τρόπο μεταφέρθηκαν τα κατά κανόνα μεγάλου βάρους φορτία, δεν αναφέρεται δηλαδή το μεταφορικό μέσο ή η φορτωτική, ενώ στις περιπτώσεις που αναφέρεται μεταφορικό μέσο αυτό έχει πινακίδες που

δεν αντιστοιχούν σε οποιοδήποτε μεταφορικό μέσο ημεδαπής ώστε να μπορεί να ταυτοποιηθεί από τον έλεγχο.

Επειδή από την επισυναπτόμενη έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Σερρών προκύπτει ότι η επιχείρηση δεν διέθετε τους αποθηκευτικούς χώρους για να αποθηκεύσει το πλήθος εμπορευμάτων που αντιστοιχούσε στα εμπορεύματα αξίας 6.061.213,40 ευρώ που φέρεται να πούλησε εντός της χρήσης 2017, όπως προκύπτει τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών που υπέβαλε σύμφωνα με το άρθρο 14 του τότε ισχύοντος ν. 4174/ 2013.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή παραδέχεται ότι για τα 13 από τα 14 επίμαχα τιμολόγια το κόστος της μεταφοράς βάρυνε την εταιρεία'. Εξαίρεση αποτέλεσε το τιμολόγιο με α/α 15/08.02.2017 για το οποίο υπάρχει παραστατικό-φορτωτική από εταιρεία αποθήκευσης της Αττικής προς μεταφορική με έδρα την

Επειδή από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών της εταιρείας δεν προκύπτει οποιοδήποτε ληφθέν τιμολόγιο από μεταφορική εταιρεία που εκτελεί μεταφορές προς την

Επειδή τα επίμαχα τιμολόγια -δελτία αποστολής με εξαίρεση το τιμολόγιο με α/α/08.02.2017 προκύπτει ως τόπος αποστολής των εμπορευμάτων η Ιταλία.

Επειδή από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. της εταιρείας για τους μήνες Ιανουάριο-Ιούλιο 2017 δεν προκύπτει οποιαδήποτε ενδοκοινοτική απόκτηση εμπορευμάτων, ενώ για το προηγούμενο έτος προκύπτουν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους μόνο 3.384,20 ευρώ τον Ιανουάριο του 2016.

Επειδή από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. της για τους μήνες Ιανουάριο-Ιούλιο 2017 δεν προκύπτει οποιαδήποτε ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών από την εταιρεία που θα αφορούσε τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την Ιταλία προς την Ελλάδα ή τιμολόγιο από ναυτιλιακή εταιρεία μεταφοράς εμπορευμάτων.

Επειδή δεν υποβλήθηκε οποιαδήποτε δήλωση listing από την για το έτος 2017, ενώ ούτε από το σύστημα VIES προκύπτουν αγορές εμπορευμάτων και λήψη υπηρεσιών από την Ιταλία για το έτος 2017.

Επειδή λόγω του τεράστιου πλήθους των εκδοθέντων και ληφθέντων τιμολογίων που αφορούν την επιχείρηση της προσφεύγουσας δεν είναι δυνατόν να αξιολογηθεί τα κατά πόσο τα επίμαχα προϊόντα που αναγράφονται στα τιμολόγια που εξέδωσε η όντως πωλήθηκαν στο ελεγχόμενο έτος, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή από τα παραπάνω συνάγεται ότι **οι συναλλαγές δεν είναι πραγματικές**».

Επειδή, η Υπηρεσία μας κρίνει τα παραπάνω πορίσματα του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών της προσφεύγουσας επιχείρησης ως βάσιμα και πλήρως τεκμηριωμένα.

Συνεπώς ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός και απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, στην έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας αναφέρεται μεταξύ άλλων:

«Οι από 05.12.2023 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, καθώς και οι με αριθμούς/2023 και/2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον λογαριασμό της κ. στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, και ακολούθησε ηλεκτρονική ειδοποίηση στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της, (Αρ. καταχώρησης ανάρτησης ημερομηνία

ανάρτησης 06.12.2023, ημερομηνία αποστολής e-mail 06.12.2023). Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 5 του ν. 4987/2022 (πλέον ν. 5104/2024), στις περιπτώσεις ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού προσώπου, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στην δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η κοινοποίηση της υπ' αριθ./2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας συντελέστηκε νόμιμα στις 16.12.2023 και όχι στις 04.01.2024 όπως αυτή ισχυρίζεται.

Συνεπώς ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός και απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με το αρ. 36 'Παραγραφή' του Ν.4987/2022 οριζόταν 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, με το αρ. 37 'Παραγραφή' του Ν.5104/2024 ομοίως ορίζεται ο κανόνας της **πενταετούς** προθεσμίας για τη διενέργεια ελέγχου:

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **εντός πέντε (5) ετών** από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση 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 δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

Επειδή, στην έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας αναφέρεται μεταξύ άλλων:

«Επειδή βάσει του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2024, Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, εντός της **πενταετούς προθεσμίας της παραγραφής**, παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας το με Α.Π./31.05.2022 δελτίο πληροφοριών για την ολοκληρώθηκε ο έλεγχος και κοινοποιήθηκαν οι με αριθμό/2023 και/2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, οι παραπάνω οριστικές πράξεις ακυρώθηκαν βάσει των με α/α/2024 και/2024 αποφάσεων της Υπηρεσίας μας περί επανάληψης διαδικασίας λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 72 παρ. 6 του Ν.5104/2024 το οποίο αντικατέστησε το αρ. 63 παρ. 6 του Ν. 4987/2022:

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 προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε εκτέλεση της με α/α/2024 απόφασης της Υπηρεσίας μας.

Συνεπώς ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός και απορρίπτεται.

Επειδή, από το περιεχόμενο της συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτει ότι αυτή περιλαμβάνει τα πραγματικά περιστατικά κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο καθώς και τις ισχύουσες διατάξεις και στα πλαίσια αυτά καταλογίζονται οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία επιβαρύνσεις και ποινές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **07.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./01.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Φορολογικό έτος 2017

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/2024

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	155.363,74	224.853,51	224.853,51	69.489,77
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				31.270,40
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	53.137,51	84.407,91	84.407,91	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	4.335,30	4.335,30	4.335,30	
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	11.334,74	17.636,35	17.636,35	6.302,61
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ				
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		15.635,20	15.635,20	15.635,20
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	60.135,95	113.344,16	113.344,16	53.208,21

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

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.