



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06-03-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 554

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου Περιστερίου, κατά: α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής και β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, μετά των από οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 21-10-2024, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικού έτους 2017**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 114.053,02€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 57.026,51€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 22.926,21€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **194.005,81€**.

β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, **φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου ύψους 61.680,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 30.840,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους **92.520,00€**.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος βάσει της με αριθ. **εντολής ελέγχου**, κατόπιν του με **αρ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής**, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση και αντικείμενο εργασιών είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και κατά τα έτη 2015-2017 εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Μεταξύ των φυσικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές από την ανωτέρω εκδότρια εταιρεία ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος κατά την υπό κρίση περίοδο, είχε δηλώσει ως κύρια δραστηριότητα τις και σαν **δευτερεύουσες** τις..... τηρούσε **απλογραφικά βιβλία** και υπαγόταν σε **κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.**

Ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του στο φορολογικό έτος 2017, **τρία (3) εικονικά, στο σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της εταιρείας**, συνολικής καθαρής αξίας 257.000,00€ πλέον ΦΠΑ 61.680,00€, ήτοι **συνολικής αξίας 318.680,00€**.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε το υπ' αριθ. ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 11-07-2024, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του με προθεσμία είκοσι ημερών. Αφού ελήφθη υπόψη το υπόμνημα του

προσφεύγοντος και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που έχει καταβληθεί ή πρόκειται να καταβληθεί αχρεωστήτως δυνάμει των ανωτέρων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017.
2. Μη στοιχειοθέτηση παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως, επικουρικής, εικονικότητας αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συνδρομή του στοιχείου της καλής πίστης κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, 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) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

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.»

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 της παρ. 3 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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.».

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», διευκρινίζεται 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 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. 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. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, υπενθυμίζονται οι οδηγίες που παρασχέθηκαν με τη με αριθ. Ο ΔΕΛ Η 1130255 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για το φορολογικό έτος 2017 έχει υποπέσει σε παραγραφή στις 31/12/2023 καθώς δεν υφίστανται οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την παράταση της προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε κατά το φορολογικό έτος 2017, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ΚΦΔ, ενώ μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις: α) η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με διαφορά κύριου φόρου ύψους **114.053,02€** και β) η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με χρεωστικό υπόλοιπο **61.680,00€**.

Επειδή περαιτέρω, έχει εφαρμογή η υπ' αριθ. Ε. 2057/2023 εγκύκλιος διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ και ορθώς εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ κατά το φορολογικό έτος 2017, καθόσον η διαφορά φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ανέρχονται σε 114.053,02€ και 61.680,00€ 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, τα ανωτέρω ποσά του κύριου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, υπερβαίνουν τα όρια των 100.000,00€ ή 50.000,00€ αντίστοιχα, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής όπως ορίζονται στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ (νυν άρθ. 79, παρ. 2 Ν. 5104/2024) από τις οποίες συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2017 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων (21/10/2024), καθώς 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. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής

του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων, για το φορολογικό έτος 2017, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66, του ν.4987/2022, (ήδη άρθρο 79 παρ. 4 του Ν.5104/2024), ορίζεται ότι:

«β... 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 εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, 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 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010). ...».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 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...».

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

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου» με τις διατάξεις του άρθρου 77 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 27 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.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και των οποίων οι διατυπώσεις και τα πορίσματα έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο της ως άνω ελεγκτικής αρχής, η επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2017, για τους κάτωθι λόγους:

1. Η επιχείρηση δεν προκύπτει να δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της, η οποία είναι ένα διαμέρισμα στον έκτο όροφο πολυκατοικίας. Η ιδιοκτήτρια του ακινήτου στο έγγραφο που απέστειλε στην ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναγράφει ότι το διαμέρισμα αρχικά μισθώθηκε ως έδρα για επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρονικών υπολογιστών, ουδέποτε επικοινωνήσε με τον διαχειριστή πέραν της ημερομηνίας υπογραφής του συμφωνητικού μίσθωσης, ενώ ο χώρος χρησιμοποιούνταν ως κέντρο διερχομένων αλλοδαπών. Από τους ενοίκους της πολυκατοικίας δεν παρατηρήθηκε συναλλακτική εμπορική δραστηριότητα της ελεγχόμενης.
2. Δεν δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίστηκε υπαρκτή εγκατάσταση από τον έλεγχο.
3. Η επιχείρηση επί της ουσίας δεν έχει αγορές από το εσωτερικό (98,92€ συνολικό ύψος δηλωθέντων αγορών), παρά το υπέρογκο ποσό των δηλωθέντων στις Μ.Υ.Φ. πωλήσεων της. Δηλώνεται υπέρογκο ποσό δαπανών το οποίο καταχωρείται αυθαίρετα χωρίς να αντιστοιχίζεται με πραγματική δαπάνη (δαπάνες χωρίς ΑΦΜ αντισυμβαλλόμενου). Δεν έχει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ενώ επίσης δεν έχει συναλλαγές με τρίτες χώρες.
4. Η περιγραφή των εμπορευμάτων και των εργασιών στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση είναι στην πλειονότητα των περιπτώσεων γενικόλογη και αόριστη, ενώ σε αρκετές περιπτώσεις δεν προκύπτει σύνδεση ποιοτικής διάκρισης των πωλούμενων ειδών με την αξία, ενώ ουσιαστικά οι ποσότητες των πωλούμενων ειδών περιγράφονται σε τεμάχια, παλέτες, δέματα, κιβώτια, κουτιά και επιφάνεια m².
5. Βάσει του απαντητικού εγγράφου του αρμόδιου ασφαλιστικού φορέα (ΕΦΚΑ) η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, ήτοι είναι αναπόγραφη. Όμως, το φερόμενο είδος των εργασιών της και ο υποτιθέμενος όγκος πωλήσεων της, απαιτεί πολυπληθές και εξειδικευμένο προσωπικό.
6. Η ελεγχόμενη δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά φορτηγά οχήματα, μηχανήματα έργου, δεν προκύπτει να έχει λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες

της. Επιπροσθέτως, από τις συγκεντρωτικές τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να έχει μισθώσει τον εξοπλισμό αυτό.

7. Η ελεγχόμενη έχει υποβάλλει αυθαίρετα περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων – δαπανών χωρίς ΑΦΜ. Έχει υποβάλλει δήλωση εισοδήματος μόνο για την χρήση του 2015 (τους τρεις μήνες της φερόμενης δραστηριότητας της) ενώ δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ.. Δεν υπάρχει αντιστοίχιση στα στοιχεία των υποβληθέντων δηλώσεων Φ.Π.Α., εισοδήματος με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων εξόδων.

8. Βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς την η ελεγχόμενη επιχείρηση εμφανίζεται αμέσως με την έναρξη της, χωρίς προσωπικό, χωρίς τεχνογνωσία, χωρίς αγορές, χωρίς εξοπλισμό να αναλαμβάνει και να εκτελεί έργα υψηλών απαιτήσεων.

9. Η ελεγχόμενη δεν διαθέτει τραπεζικό λογαριασμό.

10. Δεν προέκυψε από τα ελάχιστα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία των επιχειρήσεων οδικών μεταφορών, τόσο σε αυτά που εκδόθηκαν το έτος 2015 στην, όσο και στο μοναδικό που εκδόθηκε στην ελεγχόμενη, η συναλλακτική δραστηριότητα της ελεγχόμενης. Βάσει των συστημάτων της Υπηρεσίας μας και του πληροφοριακού συστήματος οχημάτων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη, ο διαχειριστής της και η δεν διαθέτουν οχήματα, πόσο μάλλον όχημα φορτηγό.

11. Η εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς τηνφέρεται να πραγματοποιείται με επιταγές εκδόσεως των πελατών της λήπτριας επιχείρησης αλλά και με μετρητά. Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε σε σχέση με την ελεγχόμενη ότι οι επιταγές μετά από οπισθογραφίες τηςδεν εισπράττονται από τηνΣτις περισσότερες περιπτώσεις οπισθογραφούνται από αυτήν και μεταβιβάζονται σε επιχειρήσεις με τις οποίες δεν έχει συναλλαγές και δεν προκύπτει καμία σύνδεση με αυτές όπως εμφανίζονται στην παρούσα έκθεση. Υπάρχουν και περιπτώσεις που ενώ οι επιταγές, βάσει τηρούμενων βιβλίων τηςκαι αποδεικτικών εξόφλησης, εξοφλούν την ελεγχόμενη να μην οπισθογραφούνται από αυτήν και ακολούθως μετά από οπισθογράφηση τηςνα οπισθογραφούνται από τρίτες επιχειρήσεις και φυσικά πρόσωπα. Αναφορικά με τις καταβολές σε μετρητά για το υπέρογκο ποσό των 784.000,00€ ο έλεγχος σημειώνει ότι έως το χρονικό σημείο της καταβολής των 684.000,00€ την 21/10/2015 η ελεγχόμενη δεν είχε νομική μορφή – υπόσταση (ανύπαρκτη). Συνεπώς, η λήπτρια επιχείρησηφέρεται να προκαταβάλει σε μια ανύπαρκτη επιχείρηση (χωρίς νομική υπόσταση, ΑΦΜ, έδρα) πριν την έναρξη της ελεγχόμενης, συνολικό ποσό 684.000,00€ σε μετρητά. Λογιστικά στα τηρούμενα βιβλία τηςτο εν λόγω ποσό προήλθε από φερόμενες προκαταβολές επιχείρηση – πελάτη της, το οποίο έργο ουδέποτε πραγματοποιήθηκε. Στις σχετικές αποδείξεις πληρωμής αναγράφεται η επωνυμία της ελεγχόμενης χωρίς ΑΦΜ. Τέλος, με ανατιολόγητες εγγραφές μειώθηκε τεχνηέντως το φερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο της ελεγχόμενης στα βιβλία της λήπτριας για ποσό που ξεπερνάει τα 200.000,00€, μην εμφανίζοντας την υποχρέωση εξόφλησης για το ποσό αυτό βάσει ληφθέντων τιμολογίων.

12. Οι λήπτριες επιχειρήσεις της ελεγχόμενης και οι διαχειριστές τους δεν εντοπίστηκαν . Σε προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων, οι οποίες επιδόθηκαν στους Δήμους λόγω αγνώστου διαμονής των διαχειριστών δεν ανταποκρίθηκαν σε αυτές.

13. Η ελεγχόμενη παρά τις επίμονες αναζητήσεις του ελέγχου με δύο (2) Προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων δεν ανταποκρίθηκε σε αυτές. Ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης δεν εντοπίστηκε στις γνωστές διευθύνσεις, ούτε στους τηλεφωνικούς αριθμούς

επικοινωνίας, οι οποίοι προέκυψαν από τον έλεγχο και δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση που στάλθηκε στο δηλωθέν ηλεκτρονικό ταχυδρομείο του.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2017, ήταν φορολογικά υπαρκτό άλλα συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και ότι το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, καθώς δεν έχει τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί, όπως αυτό προκύπτει απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της. Ειδικότερα, στο φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε εβδομήντα επτά (77) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.232.787,85€.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τιμολόγια εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης, κατά το φορολογικό έτος 2017, ως κάτωθι:

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1				112.000,00€	26.880,00€
2				72.000,00€	17.280,00€
3				73.000,00€	17.520,00€
				257.000,00€	136.800,00€

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 257.000,00€ έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος, και έχουν ληφθεί υπόψη στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, μειώνοντας ισόποσα τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Περαιτέρω, η αξία των ως άνω τιμολογίων έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017 με συνέπεια την έκπτωση ΦΠΑ εισροών ποσού 136.800,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλα τα ανωτέρω τιμολόγια είναι απολύτως νόμιμα και αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, γεγονός που αποδεικνύεται από το συμφωνητικό που είχε συναφθεί μεταξύ της και και από τα αντίγραφα των εντολών έκδοσης επιταγών για τις πληρωμές της επικαλούμενος περαιτέρω την καλή του πίστη.

Επειδή, όπως προκύπτει τόσο από τις από Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ, όσο και από την με ID εισερχ. Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρονται τα εξής:

«Ο ελεγχόμενος, προκειμένου να αποδείξει την εξόφληση των τιμολογίων εκδόσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αποσπάσματα κινήσεων των λογαριασμών του σε υποδεικνύοντας κινήσεις που είχαν κυκλωθεί και αφορούν έκδοση τραπεζικών επιταγών εις διαταγή χωρίς όμως να προσκομίσει το σώμα των εν λόγω επιταγών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος απέστειλε τα με αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έγγραφα στην και στην αντίστοιχα, προκειμένου να παρασχεθούν στοιχεία ως προς τις ανωτέρω τραπεζικές επιταγές, τα

παραστατικά έκδοσης, αντίγραφα των δύο όψεων και πληροφορίες σχετικά με την εξόφλησή τους.

Η με το με αριθ. πρωτ. έγγραφό της, απέστειλε στοιχεία για τις με αριθ. και επιταγές ποσού 10.260,00€, 8.500,00€ και 4.000,00€ αντίστοιχα, ενώ για τις υπόλοιπες επιταγές ενημέρωσε ότι εξοφλήθηκαν στην και στην, στις οποίες μας παρέπεμψε αρμοδίως.

Προς τούτο, απεστάλησαν τα με αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έγγραφα στην και στην αντίστοιχα. Η Τράπεζα με τα με αριθ. πρωτ. έγγραφά της, αλλά και η με το με αριθ. πρωτ. έγγραφό της, απέστειλαν στοιχεία για της ζητηθείσες επιταγές.

Η συνολική αξία των τραπεζικών επιταγών εις διαταγήν που υποδείχθηκαν στον έλεγχο από τις προσκομισθείσες κινήσεις των λογαριασμών του ελεγχόμενου, ως αποδεικτικά εξόφλησης των Τιμολογίων εκδόσεως ανέρχεται σε 272.520,00€, αν και η συνολική αξία των τιμολογίων εκδόσεως ανέρχεται σε καθαρή αξία 257.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 24% 61.680,00€, ήτοι σε συνολική αξία 318.680,00€.

Επίσης από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από τις αναφορικά με την εξόφληση των εν λόγω επιταγών και που καταγράφονται στον παραπάνω Πίνακα 1, διαπιστώνεται πως από την συνολική αξία των 272.520,00€ που αθροίζουν οι εν λόγω τραπεζικές επιταγές εις διαταγήν μόνο το ποσό των 161.720,00€ έχει οπισθογραφηθεί από την εταιρεία με Α.Φ.Μ. (σχετικές οι με α/α 1, 2, 3, 7, 8, 9, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24 εγγραφές του Πίνακα 1), αν και η συνολική αξία των τιμολογίων που φέρονται να εξοφλούν είναι 318.680,00€.

Σχετικά με τις επιταγές που έχουν οπισθογραφηθεί από την εταιρεία με Α.Φ.Μ.: και ειδικά για αυτές με α/α 1, 2, 3, 7, 8, 9, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 23 και 24 διαπιστώθηκαν τα εξής:

- ✓ Σε έξι (6) επιταγές συνολικής αξίας 61.680,00€, κομιστής είναι το φυσικό πρόσωπο ο οποίος καταθέτει τις επιταγές σε λογαριασμό της με αριθ. της

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία Μητρώου του Ο.Π.Σ. Ταξίς, κατά το ελεγχόμενο έτος 2017 η εμφανίζεται ομόρρυθμος μέλος με ποσοστό 50% στην εταιρεία και αντικείμενο εργασιών και διαχειρίστρια της εταιρείας και αντικείμενο εργασιών ενώ στο παρελθόν ήταν σύζυγος του

Σύμφωνα με την από Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (σελ.14-15), η επιχείρηση δηλώνει στην Συγκεντρωτική Κατάσταση Εσόδων έτους 2017, πωλήσεις στην εταιρεία καθαρής αξίας 600,00€ πλέον ΦΠΑ 144,00€ (2 φορολογικά στοιχεία).

- ✓ Σε τρεις (3) επιταγές συνολικής αξίας 27.180,00€, κομιστής είναι η επιχείρηση και αντικείμενο εργασιών Οι επιταγές κατατίθενται σε λογαριασμό της εταιρείας με αριθ. στην (εντολέας συναλλαγής:).

- ✓ Σε μία (1) επιταγή αξίας 10.260,00€, κομιστής είναι η επιχείρηση και αντικείμενο εργασιών Η επιταγή κατατίθεται σε λογαριασμό της εταιρείας με αριθ. στην
- ✓ Σε τρεις (3) επιταγές συνολικής αξίας 32.600,00€, κομιστής είναι το φυσικό πρόσωπο (συνταξιούχος) με Α.Φ.Μ., ο οποίος καταθέτει τις επιταγές σε λογαριασμό του στην
- ✓ Σε μία (1) επιταγή αξίας 11.500,00€, κομιστής είναι το φυσικό πρόσωπο η οποία καταθέτει την επιταγή σε λογαριασμό της στην με αριθ. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία Μητρώου του Ο.Π.Σ. Taxis, η είναι σύζυγος του

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι όσες επιταγές οπισθογραφούνται από την καμία δεν εισπράττεται για λογαριασμό της. Κομιστές είναι είτε φυσικά πρόσωπα που δεν συνάγεται η σχέση τους/συναλλακτική δραστηριότητα με αυτή είτε

Σχετικά με το από προσκομισθέν Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ και διαπιστώθηκαν τα εξής:

- ✓ Έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά, εκπρόθεσμα την 05/07/2017, με την με αριθ. Δήλωση και έχει συμπεριληφθεί στις Καταστάσεις Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν.1882/90 του 1ου τριμήνου 2017.
- ✓ Δεν φέρει υπογραφές των συμβαλλόμενων μερών.
- ✓ Δεν έχει θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 16 του ν. 1882/90, συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων, για οποιαδήποτε συναλλαγή, θεωρούνται εντός δέκα ημερών από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ειδάλλως είναι ανίσχυρα και δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.
Εξάλλου το στοιχείο της βέβαιης χρονολογίας του εγγράφου (άρθρο 171 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) επηρεάζει καθοριστικά την αποδεικτική σπουδαιότητά του, μολοντί δεν είναι απαραίτητο στοιχείο για το κύρος του.
Η σπουδαιότητα της αποδεικτικής ισχύος των ιδιωτικών εγγράφων και της βέβαιης ή μη χρονολογίας αυτών, έγκειται στο γεγονός ότι δεν αποτελούν στοιχείου κύρους αλλά στοιχεία που επηρεάζουν την αποδεικτική βαρύτητα των εγγράφων (.....Διοικητικού Εφετείου Αθηνών).
- ✓ Δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα παραρτήματα αυτού, δεδομένου ότι στη σελίδα 4 από 4 και συγκεκριμένα στη παράγραφο με τίτλο «ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ» αναφέρεται ότι «Η παρούσα σύμβαση με τα Παραρτήματά της καλύπτει πλήρως όλα όσα έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των μερών σε σχέση με το αντικείμενο της σύμβασης...».
- ✓ Στη σελίδα 3 από 4 αυτού και συγκεκριμένα στη παράγραφο με τίτλο «ΚΟΣΤΟΣ - ΑΜΟΙΒΗ ΠΩΛΗΤΗ - ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ - ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ», περίπτωση 2.2 αναφέρεται ότι «το άνω συνολικό ποσό θα καταβάλει ο αγοραστής στον πωλητή τμηματικά με τραπεζικές καταθέσεις ή τραπεζικές επιταγές ως εξής: Α) Το 20% του συνολικού ποσού θα καταβληθεί με την υπογραφή της παρούσας σύμβασης ως προκαταβολή.
Β) Το υπολειπόμενο ποσό θα καταβάλλεται με βάση την παράδοση των παραπάνω. Πιο συγκεκριμένα, η κάθε παράδοση των ανωτέρω θα συνοδεύεται από το αντίστοιχο τιμολόγιο πώλησης.»

Επίσης στη παράγραφο με τίτλο «ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΡΩΝ» αναφέρεται ότι «3.1 Ο πωλητής υποχρεούται να παραδώσει στον αγοραστή τα συμφωνηθέντα προϊόντα εμπρόθεσμα ... και ο

αγοραστής να καταβάλει τη συμφωνηθείσα αμοιβή, με τον τρόπο που αυτή συμφωνήθηκε ανωτέρω. ... 3.3 Όλες οι ημερομηνίες που αναφέρονται στην παρούσα σύμβαση ως χρόνος παράδοσης των επιμέρους έργων και της καταβολής της συμφωνηθείσας αμοιβής συμφωνούνται δεσμευτικές-καταληκτικές και όχι ενδεικτικές, η τυχόν παρέλευση των οποίων θα θεμελιώνει δικαίωμα αμφοτέρων των συμβαλλομένων καταγγελίας της παρούσας. ...»

Αξίζει να σημειωθεί πως αν και στο από Ιδιωτικό Συμφωνητικό αναφέρεται ότι ο αγοραστής θα καταβάλει το συνολικό ποσό (Σ.Σ.: 318.680,00€) με τραπεζικές καταθέσεις ή τραπεζικές επιταγές, εν τούτοις επιλέγονται οι τραπεζικές επιταγές. Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η επιχείρηση δεν διαθέτει τραπεζικό λογαριασμό.

Από τα διαθέσιμα στοιχεία προκύπτει πως οι οικονομικοί όροι ως έχουν τεθεί στο Ιδιωτικό Συμφωνητικό δεν έχουν τηρηθεί, καθώς ούτε καταβλήθηκε στις 20/03/2017, το 20% του συνολικού ποσού, ως προκαταβολή, ήτοι ποσό $318.680,00 \times 20\% = 63.736,00\text{€}$, ούτε το υπολειπόμενο ποσό καταβλήθηκε με την φερόμενη παράδοση ή έκδοση τιμολογίου πώλησης. Εξάλλου ούτε η φερόμενη παράδοση συμπίπτει/συνοδεύεται με αντίστοιχο τιμολόγιο πώλησης, καθώς τα με αριθ. 150 και 151 Δελτία Αποστολής έχουν εκδοθεί την 22/03/2017 και τα σχετικά Τιμολόγια την 01/04/2017. Ο ελεγχόμενος άρχισε να εκδίδει τραπεζικές επιταγές από τις, δεν έχει εξοφλήσει την συνολική αξία των τιμολογίων και όσες επιταγές έχουν οπισθογραφηθεί από την καμία δεν εισπράττεται για λογαριασμό της, αφού κομιστές είναι είτε φυσικά πρόσωπα που δεν συνάγεται η σχέση τους/συναλλακτική δραστηριότητα με αυτή είτε

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το προσκομισθέν συμφωνητικό και παραστατικά εξόφλησης, δεν κρίθηκαν από τον έλεγχο του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως ικανά και πρόσφορα στοιχεία για την απόδειξη της μη εικονικότητας των συναλλαγών.

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

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 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 ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος ως έχων 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 του προσφεύγοντος 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. Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των:

α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017**, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017–31.12.2017** του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

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

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	114.053,02 €	114.053,02 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	57.026,51 €	57.026,51 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	22.926,21 €	22.926,21 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	194.005,81 €	194.005,81 €

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	61.680,00 €	61.680,00 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	30.840,00 €	30.840,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	92.520,00 €	92.520,00 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**