



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604521

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 13 /03 / 2023

Αριθμός Απόφασης 704

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1) Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της
ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων
Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της 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.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4) Την από **17/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 1) του
..... με **ΑΦΜ:** και 2) της, με **ΑΦΜ:**, ενεργούντων ατομικά
αλλά και ως νόμιμοι εκπρόσωποι της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία
«.....», που έδρευε στις με **ΑΦΜ:**, κατά των: α) υπ' αριθ.
...../20-10-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,
χρήσης 2009, καθώς και της υπ' αριθ. /20-10-2022 οριστικής πράξης επιβολής
προστίμου (άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του ν. 4174/2013), χρήσης 2009, που εξέδωσε ο
Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

- 5) Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής καθώς και τις από 20-10-2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου άρθρου 5ν.2523/1997 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6) Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 1) του με **ΑΦΜ:** και 2) της, με **ΑΦΜ:**, ενεργούντων ατομικά αλλά και ως νόμιμοι εκπρόσωποι της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... » με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 21/10/2022 μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό:

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος της λυθείσας εταιρείας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός -Ημερ- νίαπράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά φόρου	Πρόσπμο άρθρου 58 & 53 Κ.Φ.Δ	Πρόσπμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ	Ποσό που βεβαιώθηκε
1	.....- 20/10/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2009	34.575,55€	41.490,66€		76.066,21€
2	.....- 20/10/2022	Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ	2009			2.500,00€	2.500,00€
Σύνολα				34.575,55€	41.490,66€	2.500,00€	78.566,21€

Οι ως άνω διαφορές φόρου και προστίμου, προέκυψαν κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου γραφείου σε επανάληψη διαδικασίας στην λυθείσα εταιρεία, συνεπεία της υπ' αριθ. **3656/29-10-2021 απόφασης της ΔΕΔ**, με την οποία μεταξύ άλλων ακυρώθηκε η υπ' αριθ./**29-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§3,5 του ν.4337/2015 χρήσης 2009, καθώς και η υπ' αριθ./**29-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997 χρήσης 2009, που είχε εκδώσει ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Κηφισιάς, λόγω τυπικής πλημμέλειας, διότι δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 9 §4 του ν. 3888/2010 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1019/2011 διαδικασία και ειδικότερα διότι **δεν είχε εκδοθεί και κοινοποιηθεί συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης.**

Από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Κηφισιάς, είχε διενεργηθεί μερικός έλεγχος στη λυθείσα εταιρεία με βάση την υπ' αριθ./**18-3-2020 εντολή ελέγχου** του προϊσταμένου της ίδιας ΔΟΥ, συνεπεία της από **24-5-2019 Έκθεσης Ελέγχου** της ΔΟΥ Παλλήνης, σύμφωνα με την οποία, η εταιρεία, με ΑΦΜ, εξέδωσε προς την ήδη λυθείσα εταιρεία, **60 φορολογικά**

στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας ύψους **100.460€** πλέον ΦΠΑ ύψους **19.087,40€** για το έτος **2009** τα οποία είναι **εικονικά στο σύνολό τους**.

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ήδη λυθείσα εταιρεία κατά τη χρήση 2009, προέβη στη λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων, της καταλογίστηκε πρόστιμο με την υπ' αριθ./**29-12-2020 Πράξη Προστίμου** ύψους **40.184€** (100.460€ x 40%), ενώ στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, δεδομένου ότι τα βιβλία και στοιχεία της είχαν ήδη κριθεί ανακριβή από προηγούμενο έλεγχο, δεν εκδόθηκαν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Περαιτέρω, καταλογίστηκε με την υπ' αριθ./**29-12-2020 Πράξη Προστίμου**, πρόστιμο σύμφωνα με το **άρθρο 6 ν. 2523/1997** για τη χρήση 2009 ύψους **9.543,70€** (19.087,40€ x 50%).

Μετά την κοινοποίηση των ως άνω οριστικών πράξεων η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθ. πρωτ./**22-3-2021 ενδικοφανή προσφυγή** ενώπιον της ΔΕΔ, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε υπ' αριθ. 3656/29-10-2021 απόφαση, με την οποία ακυρώθηκαν οι ανωτέρω Πράξεις Προστίμου, λόγω τυπικής πλημμέλειας, διότι δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 9§4 του ν. 3888/2010 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1019/2011 διαδικασία για την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης.

Συνεπεία της ως άνω Απόφασης της Υπηρεσίας μας ο προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής κατόπιν της μεταφοράς του τμήματος ελέγχου της ΔΟΥ Κηφισιάς στο 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με την υπ' αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α.1029327 ΕΞ 2022/05-04-2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, εξέδωσε την υπ' αριθ./**13-09-2022 εντολή** μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2009, καθώς και το υπ' αριθ./**15-09-2022 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης** βάσει της ΠΟΛ. 1019/2011, από το οποίο προέκυπτε διαφορά φόρου προς καταβολή ύψους **7.952,31€** (ήτοι σύνολο οφειλής περαίωσης **11.963,84€** μείον φόρος προηγούμενου εκκαθαριστικού **4.011,53€**), το οποίο ο πρώτος προσφεύγων δεν αποδέχθηκε, υπογράφοντας την από 23/09/2022 σχετική υπεύθυνη δήλωσή του.

Ακολουθώντας με την ανωτέρω εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2009 κατ' επανάληψη διαδικασίας, για τα αποτελέσματα του οποίου συντάχθηκαν οι από 20/10/2022 εκθέσεις μερικού ελέγχου για τα φορολογικά αντικείμενα: 1) Ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων και 2) φορολογίας Εισοδήματος, από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η λυθείσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της κατά το έτος 2009, **60 εικονικά στο σύνολό τους** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **100.460,00€** πλέον ΦΠΑ **19.087,40€**, από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:

Περαιτέρω, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, εξαιτίας της ανωτέρω παράβασης τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας κρίθηκαν ως **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΚΒΣ και διενήργησε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της και των καθαρών κερδών της (ως σελ. 24-27 της έκθεσης ελέγχου), καθόσον η διαπιστωθείσα παράβαση ήταν μεγάλης έκτασης και επηρέαζε σημαντικά τα αποτελέσματά της, σύμφωνα δε με το πόρισμα του ελέγχου τα καθαρά κέρδη λογιστικού προσδιορισμού ανήλθαν σε **138.167,50€** και του εξωλογιστικού προσδιορισμού σε **186.483,74€**, που ήταν και τα τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Μη Επιτρεπτός Επανελέγχος στην περαιωθείσα χρήση 2009 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 9§4 του ν. 3888/2010.
- 2) Το δικαίωμα του δημοσίου για τον καταλογισμό του προστίμου κατά τη χρήση 2009 έχει υποπέσει σε παραγραφή,
- 3) Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, τελούσε σε καλή πίστη και οι συναλλαγές ήταν πραγματικές.

1) Ως προς τη νομιμοποίηση του ελέγχου για τον καταλογισμό φόρων και προστίμων τη χρήση 2009

Επειδή οι προσφεύγοντες, με τον πρώτο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζονται ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα καταλόγισε σε βάρος της λυθείσας εταιρείας πρόστιμα και φόρους, παραβιάζοντας τη διάταξη του άρθρου 9§4 του ν. 3888/2010.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 3888/2010(Α' 175) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«1)Για την πραγματοποίηση της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα για τις ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου, με βάση τα δεδομένα που είναι καταχωρημένα στα κεντρικά υπολογιστικά συστήματά της κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Το Εκκαθαριστικό Σημείωμα για κάθεμία υπόθεση περιέχει τουλάχιστοντα εξής στοιχεία: 2)...., 3)...., 4)Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ συμπληρωματικά στοιχείασύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα ΦΠΑ, εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. ...».

Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες ΔΟΥ και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.

Περαιτέρω, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ 1019/2011 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β'78) εξειδικεύτηκανοιδιατάξειςπουαφορούντηνέκδοσησυμπληρωματικούεκκαθαριστικούσημειώματος καιειδικότεραότι:

«1) Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία: ... 2) Το κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ. της περίπτωσης α' της προηγούμενης παραγράφου 1 και κοινοποιείται στον επιτηθευματία επί αποδείξει, ... 3) Το προαναφερόμενο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται και κοινοποιείται ή αποστέλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο 2, το αργότερο μέχρι την ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου για τα περιλαμβανόμενα σε αυτό οικονομικά έτη για τα οποία συντρέχει λόγος έκδοσης του Σημειώματος αυτού. 4) ... 5) Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε. 6) ..., 7) ..., 8) ..., 9) ..., 10) Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος...»

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1035/2011, δόθηκαν οδηγίες για την περαίωση των εκκρεμών υποθέσεων βάσει των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του Ν. 3888/2010 και ειδικότερα ότι: 2) ... **Ευνόητο είναι** ότι σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις επιβαρυντικών εν γένει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, τα οποία περιέρχονται στις Δ.Ο.Υ. μετά την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, θα εκδίδονται σε κάθε περίπτωση οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων πριν από την έκδοση του οικείου Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος και θα ακολουθείται γενικώς η οριζόμενη από την πιο πάνω απόφαση...» Κατόπιν των ανωτέρω Φορολογική Αρχή ορθώς εξέδωσε το προβλεπόμενο από το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 3888/10 σημείωμα ελέγχου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 25 § 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή οι εν λόγω διατάξεις προβλέπουν τη δυνατότητα η Φορολογική Διοίκηση να επανέρχεται με έλεγχο ακόμη και σε χρήσεις ή υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί πλήρως στο παρελθόν, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησης τους, για την ταυτότητα του λόγου, εφόσον προκύψουν «συμπληρωματικά στοιχεία», τα οποία απαραίτητα δεν ήταν σε γνώση της κατά τη διενέργεια του προγενέστερου ελέγχου. Επομένως, για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ με οποιονδήποτε τρόπο, δεν αποκλείεται να διενεργηθεί

επανελέγχος και να προσδιοριστεί επιπλέον φόρος εισοδήματος και ΦΠΑ, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν μεταγενεστέρως στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την περαίωση, προκύπτει φόρος μεγαλύτερος από το φόρο που είχε προσδιοριστεί αρχικά ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που έλαβε ο φορολογούμενος, με συνέπεια να προκύπτει φόρος μεγαλύτερος από το φόρο που είχε προσδιοριστεί αρχικά ή προκύπτει ότι η δήλωση του φορολογουμένου ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, (πρβλ. ΣτΕ 3951/2011, 496/2009, 3296/2008, 465/2008, 572/2007, 304/2003, 19/2013 Τρ. Διοικ. Πρωτ. Κορ).

Επειδή ο αρχικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διενεργήθηκε με βάση την από 24/5/2019 συνταχθείσα από τη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης Έκθεση Ελέγχου η οποία περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς την 1/7/2019 (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς/1-7-2019), ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση (χρήση 2009).

Επειδή, το παραπάνω δελτίο ορθώς αποτέλεσε για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, «συμπληρωματικό στοιχείο», καθώς περιέχει πληροφορίες που δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η εν λόγω Ελεγκτική Αρχή κατά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής. Επιπλέον το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο περιήλθε σε γνώση της μετά την πενταετία και πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος παραγραφής και αφορούσε σε έλεγχο που διενεργήθηκε σε τρίτη επιχείρηση, καθόσον η εκδότρια επιχείρηση, είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία - μεταξύ άλλων- και προς την προσφεύγουσα και ήδη λυθείσα επιχείρηση Δεδομένου δε ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης πραγματοποιήθηκε σε επιχείρηση διαφορετική από την προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία, με σκοπό τη διερεύνηση των συναλλαγών της εταιρείας αυτής, χωρίς ωστόσο να διαθέτει στοιχεία σχετικά με την εικονικότητα των στοιχείων της εκδότριας Αντιθέτως, το γεγονός της εικονικότητας και της συνεπακόλουθης ανακρίβειας του φόρου εισοδήματος για την επίδικη χρήση 2009, προέκυψε κατόπιν των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, συνεπώς, η δημιουργία των συμπληρωματικών στοιχείων τελέστηκε κατόπιν των πορισμάτων της έκθεσής της και άρα ήταν αδύνατο για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ να το γνωρίζει εκ των προτέρων, παρά μόνο μέσω των αιτιάσεων και των εμπειριστατωμένων πορισμάτων που αποτυπώνονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου.

Επειδή ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία της υπ' αριθ.3656/29.10.21 Απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ προκειμένου να απαλλαγούν οι αρχικώς εκδοθείσες πράξεις από την τυπική τους πλημμέλεια με τις διατάξεις του άρθρου 63§ 3 του ΚΦΔ με την οποία ορίζεται ότι :
Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς

με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης

Ως εκ τούτου οι σχυρισμός των προσφευγόντων περί μη επιτρεπόμενου επανελέγχου περαιωμένης χρήσης δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

2) Ως προς τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι το δικαίωμα του δημοσίου για τον καταλογισμό του προστίμου κατά τη χρήση 2009 έχει υποπέσει σε παραγραφή

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, ...», με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ίδιου κώδικα, 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. [...] 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) α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου κώδικα, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε -ν.2238/1994(Α' 151) ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, 2) ... 3) ...

4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενεργειαρχικής συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου», με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ίδιου κώδικα ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση

συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) ... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70». Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1052/2007 σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής»

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Παλλήνης), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/1990), ενώ συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι: επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης υπηρεσίας, αρμοδίας να διεξάγει σχετικές έρευνες, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ότι ήταν εικονικά τα τιμολόγια που έχει εκδώσει ο φορολογούμενος. Τα στοιχεία αυτά θεωρούνται συμπληρωματικά, αφού μετά την αποκάλυψη της εικονικότητας έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο, παρότι είχαν τεθεί υπόψη της φορολογικής αρχής πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής ΣΤΕ 877/2002. Περαιτέρω όπως έχει κριθεί το δικαίωμα της Ελεγκτικής Αρχής να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις επίδικες πράξεις τελεί υπό την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης (πριν από την συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής) έκδοσης και κοινοποίησης των αρχικών πράξεων που ακυρώθηκαν (ΣΤΕ 187/2003, 3473/2004).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία που αφορούν τη χρήση 2009, τα οποία περιήλθαν στη ΔΟΥ ΚΗΦΙΣΙΑΣ μετά την πενταετία και εντός της δεκαετούς περιόδου παραγραφής (ήτοι στις 01.07.2019) αποτελούν πράγματι συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ΚΦΕ - ν.2238/1994 και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των ανωτέρω αρχικών πράξεων (ήτοι των υπ' αριθ./29-12-2020 και/29-12-2020 Πράξεων Προστίμου), παραγραφόταν μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους 2010 (που υποβλήθηκε η δήλωση του έτους 2009), ήτοι μέχρι τις 31/12/2020, ενώ η κοινοποίηση αυτών στους προσφεύγοντες έγινε στις 29/12/2020, ήτοι εντός της περιόδου της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου στην υπό κρίση υπόθεση, κρίνεται σε δύο στάδια, ήτοι α) κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των αρχικών πράξεων και β) κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων που εκδόθηκαν κατ' επανάληψη της διαδικασίας και προήλθαν από την ακύρωση λόγω τυπικής πλημμέλειας των αρχικών πράξεων με βάση την υπ' αριθ. 3656/29-10-2021 Απόφαση της ΔΕΔ.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω:

- 1) Ως προς την υπ' αριθ./20-10-2022 προσβαλλόμενη πράξη προστίμου που αφορά το έτος 2009, η οποία εκδόθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας μετά την ακύρωση από τη ΔΕΔ της υπ' αριθ./29-12-2020 Πράξης Προστίμου, το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, καθόσον η κοινοποίηση της αρχικής πράξης έγινε εντός δεκαετίας, ήτοι στις 29/12/2020, ενώ η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης έγινε στις 21/10/2022, ήτοι εντός έτους από την απόφαση της ΔΕΔ και συνεπώς ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.
- 2) Ως προς την υπ' αριθ./20-10-2022 προσβαλλόμενη πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος που αφορά το έτος 2009, δεδομένου ότι η πράξη αυτή **δεν εκδίδεται κατ' επανάληψη διαδικασίας**, αφού δεν είχε εκδοθεί κατά το έτος 2020 προηγούμενη πράξη η οποία να ακυρώθηκε από τη ΔΕΔ με την ανωτέρω απόφασή της, ήτοι η προσβαλλόμενη εκδίδεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους που υπεβλήθη η δήλωση και συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή από τις 31/12/2020 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **πρέπει να γίνει δεκτός**.

3) Ως προς την απόδειξη της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι κατά το κρίσιμο έτος ήταν ομόρρυθμοι εταίροι -κατά ποσοστό 50% έκαστος -της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο παλετών, η οποία άρχισε να λειτουργεί στις 12-1-2006 και έπαυσε τις εργασίες της στις 14-12-2013. Βασικός προμηθευτής της ήδη λυθείσας εταιρείας από το χρόνο σύστασής της έως και τον Ιούνιο του 2009 ήταν η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με την οποία η συνεργασία διακόπηκε λόγω του αιφνιδίου θανάτου του στις 24-6-2009, συνεπεία τροχαίου ατυχήματος. Μεταξύ των νέων προμηθευτών της εταιρείας υπήρξε και η εταιρεία «.....» με **ΑΦΜ** : με έδρα την και κατάσταση κείμενο επί της με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλετών. Οι εμπορικές συναλλαγές (παράδοση παλετών) πραγματοποιούνταν είτε στην έδρα της εταιρείας του προμηθευτή στη είτε σε διάφορα μέρη εντός Αττικής, με την φυσική παρουσία τόσο του προσφεύγοντος όσο και του οδηγού, με την χρήση του φορτηγού οχήματος της εταιρείας με αρ. πινακίδων, μάρκας MAN.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ προκύπτουν τα ακόλουθα σχετικά με τους λόγους της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από την λυθείσα εταιρεία, από τους οποίους προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, ήτοι:

- ✓ Δεν δραστηριοποιήθηκε στην διεύθυνση που δήλωσε ως επαγγελματική εγκατάσταση.
- ✓ Δεν απασχόλησε προσωπικό
- ✓ Δεν βρέθηκαν οχήματα στην κατοχή της, ούτε πάγιος εξοπλισμός
- ✓ Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ 186/92, ενώ στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών τρίτων εμφανίζονται

για τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις συνολικά έξοδα ποσού 4.374,06 € και συνολικές πωλήσεις ποσού 1.222.932,50 €.

- ✓ Δεν βρέθηκαν αγορές εμπορευμάτων ή πρώτων υλών. Κατά συνέπεια δεν είχε δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία.
- ✓ Ο εκμισθωτής της έδρας της επιχείρησης με σχετική υπεύθυνη δήλωση δήλωσε ότι κατά το μικρό χρονικό διάστημα που η ελεγχόμενη παρέμεινε στο χώρο δεν διαπίστωσε συναλλακτική κίνηση παρά μόνον μερικές παλέτες διασκορπισμένες στην εγκατάσταση.
- ✓ Δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, ούτε δηλώσεις εισοδήματος.
- ✓ Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα παροχής πληροφοριών.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **19 §4** του **ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία», με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9** του **Π.Δ. 186/1992** (ΦΕΚ Α' 84), ότι: «το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει» και με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 2** του **ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, ...»

Επειδή κατά πάγια νομολογία, 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 506/2012**)).

Περαιτέρω, με την απόφαση **ΣΤΕ 116/2013** κρίθηκε ότι 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣΤΕ505/2012**, **ΣΤΕ1498/2011**, **ΣΤΕ3528**, **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**). Σύμφωνα, δε, 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.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η εκδότηρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2010 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως **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 αυτής και της φερόμενης ως εκδότηριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. **ΣΤΕ 505/2012**, **ΣΤΕ 116/2013**, **ΣΤΕ 1404/2015**

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότηρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **20/10/2022** εκθέσεις ελέγχου 1) για την επιβολή προστίμου και 2) Εισοδήματος, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **17/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 1) του με **ΑΦΜ:** και 2) της, με **ΑΦΜ:**, ενεργούντων ατομικά αλλά και ως νόμιμοι εκπρόσωποι της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», που έδρευε, με **ΑΦΜ:**, με:

✓ Την ακύρωση της υπ' αριθ. /**20-10-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, χρήσης 2009 λόγω παραγραφής, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 3^{ου}ΕΛΚΕ Αττικής

- ✓ Την επικύρωση της υπ' αριθ./20-10-2022 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' του ν. 4174/2013), χρήσης 2009, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του 3^{ου}ΕΛΚΕ Αττικής

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός -Ημερ- νίαπράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	.....-20/10/2022	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2009	0,00€
2	.....-20/10/2022	Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ	2009	2.500,00€
Σύνολα				2.500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.