



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



Θεσσαλονίκη 29-12-2021

Αριθμός απόφασης: 3716

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε και ισχύει.
 - δ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 02/08/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά:

- α) της υπ' αριθμ...../30-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2010 έως 31-12-2010,
- β) της υπ' αριθμ...../30-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011,
- γ) της υπ' αριθμ...../30-06-2021 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 01-01-2010 έως 31-12-2010 και
- δ) της υπ' αριθμ...../30-06-2021 πράξης επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 του Ν 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2010 έως 31-12-2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 11-08-2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 02/08/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ:998524720, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/30-06-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2010 έως 31-12-2010, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, αναμορφώθηκαν οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό φόρου προς καταβολή ύψους 84.538,45 και πρόσθετων φόρων ύψους 97.810,99€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 182.349,44€.
2. Με την υπ' αριθμ...../30-06-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή αλλά μειώθηκαν οι ζημίες της υπό κρίση χρήσης από 37.700,67€ σε 20.589,71€.
3. Με την με αριθμό/30-06-2021 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 01-01-2010 έως 31-12-2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **161.025,61€**, διότι ζήτησε και έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της και συγκεκριμένα το με αριθμό/30-06-2010 Σειρά Α Τιμολόγιο Τεχνικών έργων εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΑΤΕΒΕ» με ΑΦΜ:....., καθαρής αξίας 402.564,03 πλέον ΦΠΑ 84.538,45, συνολικής αξίας 487.102,48, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §

1 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§ 4 του Ν 2523/1997 και του άρθρου 55 § 1 περίπτωση ε' του Ν 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. β' του ν. 4337/2015 και του άρθρου 66 § 5 του Ν 4174/2013.

4. Με την με αριθμό/30-06/2021 πράξη επιβολής ειδικού προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 του Ν 2523/97 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν 4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, με βάση το εικονικό φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό $84.538,45 \times 50\% = 42.269,23\text{€}$.

Δυνάμει της με αρ./16-01-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «Κατασκευή άλλων ξύλινων οικιακών επίπλων, από μονάδα που απασχολεί τρεις και άνω εργάτες», ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α και της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ., στη χρήση 2010. Απία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./06-04-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 06/04/2017 έκθεση Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, που αφορά στην εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ – ΑΦΜ» και διακριτικό τίτλο «..... ΑΤΕΒΕ», σύμφωνα με την οποία η ανωτέρω επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, για την οποία εξέδωσε στη χρήση 2010 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 402.564,03€, πλέον ΦΠΑ 84.538,45€. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, αποδεχόμενος πλήρως τα πορίσματα του διενεργηθέντος ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση και κατόπιν ελέγχου στην προσφεύγουσα επιχείρηση καταλόγισε πρόστιμο για την παράβαση της λήψης του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το σύνολο της συναλλαγής και προέβη στο λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με την αφαίρεση των διενεργηθεισών αποσβέσεων από την καθαρή αξία του εικονικού φορολογικού στοιχείου και από τις φορολογητέες εισροές της οικείας χρήσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους :

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων για τη χρήση 2010 έχει υποπέσει σε παραγραφεί και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες. Η φορολογική διοίκηση είχε στη διάθεσή της όλα τα απαιτούμενα στοιχεία, ώστε να προβεί σε έλεγχο εντός της πενταετίας.
2. Δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου. Ο έλεγχος ομολογεί ότι στις 03-03-2021 πραγματοποιήθηκε αυτοψία στο χώρο όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης και ανευρέθη έκταση 500τμ καλυμμένη με βάση σκυροδέματος επικαλυμμένη με υλικά

βιομηχανικού δαπέδου, ασφαλτοστρωμένος χώρος έκτασης 500τμ και πρόσοψη περιτοιχίσματος από σκυρόδεμα μήκους 60μ. Τα ευρήματα αυτά αποδεικνύουν ότι πράγματι πραγματοποιήθηκε το έργο, αν όχι όλο, έστω μερικώς. Η επιχείρηση έχει παύσει να είναι ενεργή από το έτος 2013 και έχει γίνει στόχος κλοπής δεκάδες φορές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 72§11 του ν.4174/2013 (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...».

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ίδιου νόμου](#) ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή 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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ίδιου νόμου](#) ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, με τις διατάξεις του 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣΤΕ 127/2013, ΣΤΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ ([ΣΤΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «*Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου*

ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)

.....

Β. Από τις διατάξεις 68 παρ. 2 Ν. [2238/1994](#) και 49 παρ. 3 Ν. [2859/2000](#) συνάγεται ότι προϋπόθεση εκδόσεως δηλωθέντος εισοδήματος (που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο με το εξακριβούμενο δια των συμπληρωματικών στοιχείων), η επί πράξεων (Φ.Π.Α.) προϋπόθεση ή έκδοση αρχικής πράξεως και φόρος μεγαλύτερος από τον προσδιορισθέντα σ' αυτήν. (βλ και ΣΤΕ 2703/97, 2473/96 ως ανωτέρω).

Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω).

Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 Ν. [2238/1994](#) και 57 παρ. 1 Ν. [2859/2000](#) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. [2238/1994](#) και 49 παρ. 3 Ν. [2859/2000](#).)».

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν

συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης .../10-05-2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και την με αριθμ...../19-5-2011 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010.

Επειδή εν προκειμένω, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 & της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000, με την από 06/04/2017 έκθεση Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς από μεταγενέστερο έλεγχο διαπιστώθηκε η παραβατική δράση της προσφεύγουσας ως λήπτρια εικονικού τιμολογίου.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της με αριθμό .../30-06-2021 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) χρήσης 2010 και της με αριθμό .../30-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010), δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός του 2017, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, ο δε χρόνος παραγραφής, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Κ.Β.Σ., για τη χρήση 2010 εκπνέει στις 31/12/2021.

Ωστόσο έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2010 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και την επιβολή του προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97, δεδομένου ότι δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α. για τη χρήση αυτή και ως εκ τούτου δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α.. Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι ο προσφεύγων υπέβαλε την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του οικείου έτους και σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1125/2004 και τη σχετική νομολογία, με την οποία έχει κριθεί ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας του ειδικού προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε σχέση με το Φ.Π.Α., ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης της με αριθμό/30-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 και της με αριθμό/30-06-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας λόγω παραγραφής, **γίνεται αποδεκτός**.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις με αρ./30-06-2021 και/30-06-2021 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, γίνεται αποδεκτή για το λόγο της **παραγραφής**, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 και στο άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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».*

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι

πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 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 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

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

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 06/04/2017 έκθεση Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία αφορά στην επιχείρηση «..... ΑΤΕΒΕ – ΑΦΜ:.....», έκρινε το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο εικονικό, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότηρια των στοιχείων: Τα φορολογικά στοιχεία της «..... ΑΤΕΒΕ», στις χρήσεις 2003 έως και 2011, κρίθηκαν **εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα, καθώς:

- δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές για το υπό κρίση έτος σε

ποσοστό 100%), καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗ ΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5)
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100

- σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,

- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών, βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπέζης, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,

- ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «..... ΑΤΕΒΕ», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,

- Πρόκειται περί επιχείρησης η οποία λειτουργεί από ετών, αρχικά με τη μορφή της Ο.Ε.

Η φήμη της ελεγχόμενης στην ελληνική αγορά ήταν κυρίως στον τομέα της επισκευής-διασκευής οχημάτων – διατηρώντας συνεργείο στην περιοχή του Θεσσαλονίκης.

Από την με αριθμό/19-12-2002 πράξη της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης - (ΦΕΚ 1268/13-2-2003), η οποία καταρτίσθηκε κατά την μετατροπή της ο.ε. σε α.ε., βάσει του Ισολογισμού Μετασχηματισμού της 31-12-2001 και από το ισοζύγιο Γενικού-αναλυτικών καθολικών σελ.253, την 01-01-2003 και από το με αριθμό Π.Θ. /21-12-2001 βιβλίο Μητρώου Παγίων ,προκύπτει ότι η ελεγχόμενη διέθετε πάγιο μηχανολογικό εξοπλισμό, όπως γερανογέφυρα 15 τόνων, γερανογέφυρα 5 τόνων, Δράπανος-Μηχ/κός-τύπου-RNOC120-, τόνος-Μηχ/κός-

TRENSIN,Κύλινδρος, Εξάρτημα Γερανογέφυρας, Γερανός-τύπου-ΚΛΑΡΚ, ηλεκτροσυγκολλητής-μεταχειρισμένος, Εξάρτημα γερανογέφυρας, Κύλινδρος, μακίτα ψαλίδι, Σκούπα με ψύκτρες κ.λ.π., συναφή με την προαναφερόμενη δραστηριότητα.

Όπως δε προκύπτει και από το με αριθμό πρωτοκόλλου/29-1-2016 έγγραφο του ΙΚΑ και τις επισυναπτόμενες καταστάσεις που απέστειλε, το προσωπικό που δήλωνε η ελεγχόμενη ότι απασχολούσε είχε την ειδικότητα του Ηλεκτρολόγου, οξυγονοκολλητή, του τονναδόρου, του χειριστή μηχανημάτων, του εφαρμοστή-συναρμολογητή, βαφέα, ειδικότητες που συνάδουν με τη δραστηριότητα της επισκευής-διασκευής οχημάτων.(στο ΙΚΑ δηλώθηκαν οι εργαζόμενοι με κωδ.ειδικότητας 732010 ,821020, 871200,823010 στους κωδ.ΚΑΔ 3430 και 3410).

Σε όσες περιπτώσεις η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση αγαθών των φορολογικών στοιχείων συνάδει με τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκίνητων, κατασκευή αυτοκίνητων οχημάτων ειδικής χρήσης, η «..... ΑΤΕΒΕ» δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της. Κάθε άλλη δραστηριότητα που δεν ήταν συμβατή με τη δική της, δεν θα ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί, αφού δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,
 - στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ (Αρ. πρωτ./29-1-2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με την χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδά της διπλασιάζονται.

- Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας. Στις σελίδες 1125-1126 και 1129-1130 της έκθεσης ελέγχου για τον εκδότη ΑΤΕΒΕ αναγράφονται τα εξής:

- «Στις **02-03-2010** στο κατάστημα της **Ν. ΠΟΛΙΤΕΙΑΣ ΕΥΟΣΜΟΥ** γίνεται στις **14:07** κατάθεση **14.500,00** ευρώ από (εκπρόσωπος της **ΕΠΕ, ΑΦΜ:....., Δ.Ο.Υ ΕΔΕΣΣΑΣ-ΣΚΥΔΡΑΣ-ΑΡΙΔΑΙΑΣ**, ποσό συναλλαγών στην **χρήση 2010** βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων ύψους **402.564,03** ευρώ) και την ίδια στιγμή, στις **14:10**, εκδίδεται τραπεζική επιταγή αριθμ. και αξίας **14.000,00** ευρώ προς τον του, **ΑΦΜ:.....**, φερόμενο προμηθευτή της ΑΤΕΒΕ.

Διαπιστώνουμε ότι την κατάθεση δεν την κάνει ο , αλλά ο ίδιος ο του (κωδ. ταμία 1104). Την επόμενη ημέρα η ως άνω τραπεζική επιταγή εισπράττεται από τον του , ΑΦΜ:....., Δ.Ο.Υ Η΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (.....), [ΕΡΓΟΔΟΤΗΣ: του ΑΦΜ:....., INTERNET ΚΑΦΕ, ΛΟΓΙΣΤΗΣ:-....., ΑΦΜ:....., Β΄ ΔΟ.Υ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ].

Σημειώνουμε ότι από έλεγχο της υπηρεσίας μας στον του , ΑΦΜ:....., προέκυψε ότι η επιχείρηση αυτή είχε στηθεί από τον ίδιο τον του , νόμιμο εκπρόσωπο της ΑΤΕΒΕ, (σ.σ. ο χορηγούσε τηλεφωνικά αριθμητικά δεδομένα πωλήσεων-εκροών και εισροών-αγορών στον –εκ συνεργασίας γνωστό του- λογιστή , για την διαδικτυακή συμπλήρωση των ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ της ατομικής επιχείρησης του του , άτομο με βεβαρυσμένο ποινικό παρελθόν και χρήστης ψυχοτρόπων ουσιών, όταν μάλιστα τα λογιστικά βιβλία του τελευταίου βάσει των οποίων και μόνο θα έπρεπε να συντάσσονται οι φορολογικές του δηλώσεις, είχαν εγκαταλειφθεί ασυμπλήρωτα σε λογιστικό γραφείο της περιοχής της Θεσσαλονίκης, χωρίς παράλληλα να υποβάλλονται δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του) αλλά και χωρίς να δηλώνεται από καμία επιχείρηση είτε του εσωτερικού είτε του εξωτερικού ως αποδέκτης προϊόντων ή υπηρεσιών (σ.σ. δεν είχε δηλαδή αγορές που να δικαιολογούν πωλήσεις).

Σκοπός της ανωτέρω πρακτικής ήταν η συστηματική έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την ΑΤΕΒΕ, ύψους περί τα 27.000.000,00 ευρώ καθαρής αξίας στις χρήσεις 2009-2010. Μάλιστα από τους υπογράφοντες την παρούσα συντάχθηκε σε βάρος του του έκθεση ελέγχου ΚΒΣ ως υποκρυπτόμενος εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του

- Συμπερασματικά δηλαδή, η κατάθεση των 14.500,00 ευρώ της επιχείρησης ΕΠΕ, ΑΦΜ:..... έγινε από τον ίδιο τον του και όχι τον πελάτη της ΑΤΕΒΕ, όταν μάλιστα η τελευταία είναι επιχείρηση με έδρα εκτός νομού Θεσσαλονίκης (σ.σ. στην Πέλλα) και δεν είχε κανένα λόγο να πραγματοποιήσει κατάθεση χρηματικού ποσού προς την ΑΤΕΒΕ σε κατάσταση της ΜΑRFIN εκτός νομού δραστηριοποίησής της και δη σε μετρητά.
- Ύστερα από τις παραπάνω κινήσεις και τον καταλογισμό προμηθειών έκδοσης τραπεζικής επιταγής ύψους 36,00 ευρώ, το υπόλοιπο του εταιρικού λογαριασμού διαμορφώθηκε στα 771,84 ευρώ.
- Στις 25-06-2010 ο ίδιος ο του (όπως προκύπτει από την σφραγίδα της ΑΤΕΒΕ στην θέση του καταθέτη) μεταβαίνει στο κατάστημα της ΜΑRFIN στην Ν. Πολιτεία Ευόσμου και κάνει στις 12:14 κατάθεση 20.700,00 ευρώ για λογαριασμό της επιχείρησης ΕΠΕ, ΑΦΜ:....., Δ.Ο.Υ ΣΚΥΔΡΑΣ.

Την ίδια ημέρα **25-06-2010** και στις **12:20** κάνει ανάληψη (σχεδόν του ισόποσου) **20.669,63** ευρώ υπέρ του ΙΚΑ Ευόσμου προς κάλυψη ασφαλιστικών της εισφορών.

Από τα παραπάνω είναι προφανές ότι πριν εξοφλήσει ασφαλιστική υποχρέωση της επιχείρησής του στο ΙΚΑ, ο του “εξόφλησε” ο ίδιος υποχρέωση της επιχείρησης Σκύδρας ΕΠΕ (η οποία μάλιστα δεν γίνεται καν εντός νομού της έδρας της προαναφερθείσας επιχείρησης αλλά και ούτε από κάποιο στέλεχός της, παρόλο που αυτή γίνεται με μετρητά).»

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικού τιμολογίου προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας του επίδικου τιμολογίου, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία Γ'κατηγορίας του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ένα (1) φορολογικό στοιχείο με εκδότη την επιχείρηση ΑΤΕΒΕ και συγκεκριμένα το με αριθμό/30-06-2010 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ με τις παρακάτω αναγραφόμενες εργασίες και τα υλικά:

Εσκαφές, Επιχωματώσεις, Διάστρωση οπλισμένου σκυροδέματος, κατασκευή βιομηχ. δαπέδων, Ασφαλόστρωση, Μεταλλική κατασκευή, Υδρορροές, Πάνελ επικάλυψης οροφής ,Βιομηχανική πόρτα, Πάνελ επικαλ. Πλάγια, Υλοι διατμητικοί, Μεταλλικά ράφια, Παράθυρα, Διαμόρφωση εξωτ. Χώρων, Περιτείχιση περιβάλ. Χώρων, συνολικής καθαρής αξίας **402.564,03€** πλέον Φ.Π.Α. **84.538,45€**, ήτοι συνολικής αξίας **487.102,48€**.

Επειδή, ο έλεγχος διενήργησε, στις 03/03/2021, αυτοψία στο χώρο που θα έπρεπε να βρίσκονταν τα πάγια που αναφέρονται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο, έκδοσης της επιχείρησης ΑΤΕΒΕ με Α.Φ.Μ.:..... παρουσία και του νομίμου εκπροσώπου (διαχειριστή) της ελεγχόμενης νομικής οντότητας κ. του

Στον περιφραγμένο χώρο, έκτασης περίπου 9.000 τ.μ., που μας οδήγησε ο ανωτέρω νόμιμος εκπρόσωπος και ο οποίος βρίσκεται έξω από τον οικισμό της κοινότητας του δήμου Πέλλας του Ν.ΠΕΛΛΑΣ, ήτοι σε αγροτική περιοχή, από τα πάγια που αναφέρονται στο υπό κρίση Τιμολόγιο τεχνικών έργων υπήρχαν τα παρακάτω:

- α) έκταση περίπου 500 τ.μ. με βάση σκυροδέματος επικαλυμμένη με υλικό βιομηχανικού δαπέδου.
- β) Ασφαλτοστρωμένος χώρος, έκτασης περίπου 500 τ.μ. και
- γ) πρόσοψη περιτοιχίσματος από σκυρόδεμα μήκους περίπου 60 μ.

Επειδή, η κρίση περί εικονικότητας του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 06/04/2017 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ, ΚΦΑΣ και ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, για την εκδότρια εταιρία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» με το διακριτικό τίτλο «..... ΑΤΕΒΕ» με ΑΦΜ:.....

Επειδή, επιπλέον, η κρίση περί εικονικότητας του με αριθμό/30-06-2010 φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, αποδεικνύεται και από τα κάτωθι γεγονότα και στοιχεία:

«1. Κατά τη διενεργηθείσα από τον παρόντα έλεγχο αυτοψία:

- α) δεν βρέθηκαν στον χώρο, που μας υποδείχθηκε από τον νόμιμο εκπρόσωπο, τα πάγια που αναφέρονται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο, ήτοι πλήρες βιομηχανικό κτίριο κλπ.,*
- β) Αυτά που υπήρχαν στον περιφραγμένο χώρο δεν ανταποκρίνονται στα αναφερόμενα (μεγέθη κλπ.) στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο.*
- γ) Δεν μπορεί να προσδιοριστεί ο χρόνος κατασκευής τους.*
- δ) δεν προσκομίστηκε και δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο επιμέτρηση εργασιών.*

2. Δεν αναγράφονται, στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο, παραστατικά διακίνησης (Δελτία Αποστολής) για τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν στο έργο και ούτε προσκομίστηκαν στον έλεγχο τέτοια παραστατικά.

3. Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία για τον τρόπο εξόφλησης της μεγάλης αξίας του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου.

4. Από τα όσα αναφέρονται στην από 06-04-2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για την εκδότρια του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, επιχείρηση ΑΤΕΒΕ με ΑΦΜ:....., αυτή δεν είχε τη δυνατότητα να προμηθεύσει α΄ ύλης (σκυρόδεμα, ασφαλτος) και να κατασκευάσει (κατάλληλο προσωπικό και μηχανήματα) τα πάγια που αναφέρονται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο, ήτοι βιομηχανικά κτίρια κλπ.»

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή εν προκειμένω, τα στοιχεία που προσκομίζει η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της έχουν ήδη εκτιμηθεί από τη φορολογική αρχή, ενώ δεν προσκομίζει νέα στοιχεία ικανά να μεταβάλλουν την κρίση περί της εικονικότητας του επίμαχου φορολογικού στοιχείου. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30/06/2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου και εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 02/08/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, ως ακολούθως:

Α)Την ακύρωση:

1)της με αριθμό/30-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 και

2)της με αριθμό/30-06-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, λόγω παραγραφής.

Β)Την επικύρωση:

1)της με αριθμό/30-06-2021 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) χρήσης 2010 και

2)της με αριθμό/30-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

1)Η με αριθμό/30-06-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
---------------	---------------------------

182.349,44€	0,00€
--------------------	--------------

2) Η με αριθμό/30-06-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Ζημία Χρήσης 20.589,71€	Ζημία Χρήσης 20.589,71€

3) Η με αριθμό/30-06-2021 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) χρήσης 2010, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
161.025,61€	161.025,61€

4) Η με αριθμό/30-06-2021 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
42.269,23€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.