

Καλλιθέα, 22.02.2022



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 586

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. 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 τροποποιήθηκε και ισχύει».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και τον διακριτικό τίτλο «.....» που εδρεύει στο, οδός αρ..... Τ.Κ.

..... κατά α) της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2014 – 31.12.2014 β) της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014 γ) της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 55§2δ Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 δ) της υπ' αριθμ./2021 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3&5 Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω και τις από 23.09.2021 εκθέσεις μερικού έλεγχου, φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013, ΦΠΑ ν.2859/2000, ΚΦΑΣ ν.4093/2012 και ΚΦΔ ν.4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ 07.02.2022 Υπόμνημα που κατέθεσε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2014 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 17.279,05 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. (ποσοστό 10%) λόγω ανακρίβειας ύψους 1.727,91 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 19.006,96 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 15.285,32 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. (ποσοστό 50%) λόγω ανακρίβειας ύψους 7.642,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 22.927,98 ευρώ.

γ) Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 55§2δ Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο, γιατί έλαβε εικονικά κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.

5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 66.457,90 ευρώ πλέον ΦΠΑ αξίας 15.285,32 ευρώ, με τα οποία διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών η έλαβε επιστροφή φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 ν. 4472/2017, ήτοι **συνολικό ύψος προστίμου 7.642,66 ευρώ** (αξία ΦΠΑ 15.285,32 χ 50%).

δ) Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§3&5 Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο, γιατί έλαβε εικονικά κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 66.457,90 ευρώ πλέον ΦΠΑ αξίας 15.285,32 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 2 παρ. 3,6,7,8 του ΚΦΑΣ ή των άρθρων 5,8,10,12,14 των ΕΛΠ, ήτοι **συνολικό ύψος προστίμου 13.291,58 ευρώ** (καθαρή αξία 66.457,90 ευρώ χ 20%).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ. αρ./2021 εντολή έλεγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014 (01.01.2014-31.12.2014) έλεγχος φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, ΚΦΑΣ Ν.4093/2012 και ΚΦΔ Ν. 4174/2013 και διαπιστώθηκε ότι είχε λάβει είκοσι οχτώ(28) μερικώς εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με απροσδιόριστη εικονική αξία, από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας ύψους 66.457,90 ευρώ πλέον ΦΠΑ ύψους 15.285,32 ευρώ, που αφορούσαν έξι (6) προωθητικές ενέργειες στο έτος 2014, που ανέλαβε η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «.....», για την προβολή των προϊόντων της (ενδεικτικά «.....», «.....», «.....» κλπ) σε επιλεγμένα σημεία πωλήσεων, όπως στα καταστήματα με τις επωνυμίες «CARREFOUR», «ΜΑΣΟΥΤΗΣ», «HONDOS CENTER» κλπ, κυρίως Θεσσαλονίκη, Κρήτη, Χαλκιδική, μέσω της χρήσεως προωθητικού προσωπικού (promoters) όσο και μέσω της χρήσεως προωθητικών περιπτέρων(stands).

Αίτεια έλεγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./2021 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με συνημμένη την από 29.12.2020 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων βάσει των διατάξεων του ΚΦΑΣ(ν.4093/2012) και αρθ.7 του Ν.4337/2015 για την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο «.....» της ίδιας Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Από τον έλεγχο, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης διαπίστωσε ότι η παραπάνω εταιρεία, ήταν, τόσο, λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από φορολογικώς υπαρκτές εταιρείες αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες (σελ.19 έκθεσης Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/κης), όσο και εκδότης εικονικών

φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας(μερικώς εικονικά), σε πελάτες της για ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία.

Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν αναγνώρισε την αξία των παραπάνω Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα, την πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά της κέρδη, προσδιόρισε τα αποτελέσματα και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρων και προστίμων.

Επίσης, η προσφεύγουσα, για την φορολογική περίοδο 01.01.2014 - 31.12.2014 έχει λάβει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 65^Α ΤΟΥ ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ.1124/2015, Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό και το συμπέρασμα της οικείας Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης είναι χωρίς επιφύλαξη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ 07.02.202 Υπόμνημα, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των ως άνω οριστικών πράξεων φόρων και προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

α) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων.

β) Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών.

γ) Επικουρικώς, υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων.

Α) Ως προς τον ισχυρισμό (1^{ος} λόγος) της προσφεύγουσας περί Παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι κατά τον χρόνο έκδοσης (έτος 2021) των προσβαλλόμενων πράξεων φόρων και προστίμου χρήσης 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμου έχει υποπέσει στον γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής της διατάξεως του άρθρου 36 παρ. 1 εδάφιο α' του Ν.4174/2013(ΚΦΔ), ήδη από 31.12.2020, ότι δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., ότι δεν αποτελεί «νέο στοιχείο» η πληροφοριακή έκθεση άλλης ελεγκτικής αρχής και ότι δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 3 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ούτε επί τη βάσει τυχόν επικλήσεως της έννοιας της φοροδιαφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013(ΚΦΔ),ορίζεται:

Άρθρο 36 Παραγραφή

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) 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 παραγράφου 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.»

«3. 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 {.....}: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) 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.

β.{.....}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.»

*** Η παρ.3 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 32 παρ.2 Ν.[4646/2019](#), [ΦΕΚ Α 201/12.12.2019](#), σύμφωνα δε με την παρ.27α άρθρου 66 του αυτού νόμου:

"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 του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου,[.....]. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1628/2019 Σ τ Ε (Τμήμα Β'), κρίθηκε ότι:

«9. Επειδή, με την απόφαση 172/2018 της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «Κατά την έννοια των [...] διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ερμηνευόμενων σύμφωνα με την [...] συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε

είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο». Λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη το Δικαστήριο ότι μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, δυνατότητα την οποία διέθετε κατά νόμο η φορολογική αρχή ήδη από το έτος 1994, κατέληξε στο ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περίπτ. β σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περίπτ. α του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣτΕ 172/2018 σκέψη 12). Εν προκειμένω, ωστόσο, η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, όπως προκύπτει από το προεκτεθέν (στη σκέψη 7) περιεχόμενό της, δεν περιέχει ερμηνευτική κρίση αντίθετη προς τα ανωτέρω κριθέντα, ήτοι ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία η φορολογική αρχή γνώριζε ή των οποίων όφειλε και μπορούσε να έχει λάβει γνώση εντός του χρόνου της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η αναιρεσείουσα. Πέραν τούτου, με την προσβαλλομένη απόφαση αντιμετωπίστηκε το νομικό ζήτημα εάν μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο η εκ των υστέρων απόδειξη μιας συναλλαγής ως εικονικής, το οποίο διαφέρει ουσιωδώς σε σχέση με το ζήτημα των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής του φορολογούμενου, που κρίθηκε με την πιο πάνω απόφαση (172/2018) του Δικαστηρίου. Ειδικότερα, όπως συνάγεται από το προπαρατεθέν περιεχόμενο της αναιρεσιβαλλομένης, κατά την απόφαση αυτή, ως «νέα» στοιχεία, τα οποία μεταγενεστέρως περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δικαιολογούν την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν θεωρήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως του «.....» καθαυτά, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η αναιρεσείουσα, αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος εκ μέρους της αναιρεσείουσας, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια για την αναιρεσείουσα Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.(βλ. τις από 31.10.2012 και 31.12.2012 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. και του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας), τα δε πορίσματα του ελέγχου αυτού περιήλθαν στην ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την από 20.1.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, ήτοι μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία για την επίδικη χρήση (1.1.-31.12.2006) συμπληρώθηκε στις 31.12.2012. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογούμενων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής. Επομένως, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης δεν έρχεται, ούτε από την άποψη αυτή, σε ερμηνευτική αντίθεση προς τα κριθέντα με την ΣτΕ 172/2018, ενώ, αντιθέτως, είναι σύμφωνη και προς την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σκέψη 6), στην οποία, άλλωστε, και παραπέμπει το δικάσαν εφετείο. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της αναιρεσείουσας περί αντιθέσεως της αναιρεσιβαλλομένης προς την απόφαση ΣτΕ 172/2018 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο οικείος λόγος αναιρέσεως ως απαράδεκτος, πέραν του ότι είναι και αβάσιμος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ. αρ./2021 εντολή έλεγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 Φ.Π.Α. Ν.2859/2000, ΚΦΑΣ Ν.4093/2012 και ΚΦΔ Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 (01.01.2014-31.12.2014).

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./2021 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με συνημμένη την από 29.12.2020 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων βάσει των διατάξεων του ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) και αρθ.7 του Ν.4337/2015 για την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο «.....» της ίδιας Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάσει δελτία πληροφοριών τρίτων Δ.Ο.Υ. (Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/κης, Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων) με τα οποία περιήλθαν σε γνώση της πληροφορίες για συναλλαγές μεγάλης αξίας της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με τρίτες επιχειρήσεις και υπήρχαν ενδείξεις για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, προέβη σε έλεγχο της παραπάνω εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014. Από τον έλεγχο, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διαπίστωσε ότι η παραπάνω ελεγχόμενη εταιρεία, με έναρξη εργασιών 26/11/2004 και διακοπή εργασιών 23/09/2014 που τηρούσε βιβλία Γ' Κατηγορίας (Διπλογραφικά) και είχε ως κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες διανομής διαφημιστικών δειγμάτων, ήταν, τόσο, λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από φορολογικώς υπαρκτές εταιρείες αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτες (σελ.19 έκθεσης Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/κης), όσο και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας (μερικώς εικονικά), σε πελάτες της για ανύπαρκτες συναλλαγές μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία (σελ.32 έκθεσης). Ο έλεγχος, διαπίστωσε την εικονικότητα των συναλλαγών (λήψη και έκδοση φορολογικών στοιχείων), αφού έλαβε υπόψη τα δεδομένα των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων, τα δεδομένα των συγκεντρωτικών δηλώσεων (ΜΥΦ), τα ιδιωτικά συμφωνητικά, που είχε συνάψει με τις εκδότριες εταιρείες για τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και προσκόμισε στον έλεγχο, σύμφωνα με τα οποία ανέθετε σε κάθε εκδότρια εταιρεία να αναπτύξει τις απαραίτητες πρωτοβουλίες που αφορούν την προώθηση των προϊόντων και υπηρεσιών των πελατών της, με προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, διανομή φυλλαδίων, merchandising, παροχή συμβουλών και κάθε άλλη προωθητική ενέργεια, τις κινήσεις των λογαριασμών της τράπεζας Πειραιώς και Εθνικής όπου διαπίστωσε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί πραγματική εξόφληση των συναλλαγών, γεγονός ότι το σύνολο σχεδόν των αγορών-εξόδων (98,42%) έγινε από τις συναλλακτικώς ανύπαρκτες εκδότριες εταιρείες, το γεγονός ότι δεν υπέβαλε καταστάσεις συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν.1882/90 για συναλλαγές μεγάλης αξίας που φέρεται να είχε με πελάτες της, το γεγονός ότι δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να

αποδεικνύονται ότι οι συναλλαγές με τους πελάτες της έχουν πραγματοποιηθεί και συντάξε την από 29.12.2020 έκθεση έλεγχου ΚΦΑΣ ΚΒΣ, την οποία, διαβίβασε με το αρ. πρωτ./2021 έγγραφο (μετά την 31.12.2020) στην αρμόδια για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων της προσφεύγουσας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ, η οποία εν συνεχεία εστάλη στην αρμόδια για τον έλεγχο και τον καταλογισμό φόρου και προστίμου, ελεγκτική αρχή Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.(αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και αρ. πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./2021).

Επειδή, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι, από έλεγχο που διενεργήθηκε από τρίτη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/κης, κρίθηκε ότι οι συναλλαγές, που αφορούν τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με λήπτη την προσφεύγουσα, είναι μερικώς εικονικές, και συντάχτηκε η από 29.12.2020 έκθεση έλεγχου ΚΦΑΣ, ΚΦΔ της ίδιας αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ήτοι το τελευταίο έτος της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (31.12.2020) του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει φύλλο έλεγχου για την χρήση 2014 και συγκεκριμένα δύο(2) ημέρες πριν την συμπλήρωσή του, και απεστάλη από την ίδια ελεγκτική αρχή Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/κης, στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και από αυτήν στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., το οποίο και έλαβε γνώση του πορίσματος του έλεγχου για την εικονικότητα των συναλλαγών των τιμολογίων στις 05.03.2021 (αρ. πρωτ. εισερχομένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ...../2021), ήτοι μετά την 31.12.2020, ημερομηνία που συμπληρώθηκε η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υποβάλει φορολογικές δηλώσεις, τόσο φόρου εισοδήματος (σελ.13 έκθεσης Φ.Ε., Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) όσο και Φ.Π.Α.(σελ. 15 έκθεσης ΦΠΑ) για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2014 (01.01.2014-31.12.2014).

Επειδή, η αρμόδια ελεγκτική αρχή Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την παράβαση της λήψης των μερικώς εικονικών τιμολογίων, που έλαβε γνώση το έτος 2021, επόμενο έτος της αρχικής πενταετούς παραγραφής, δεν αναγνώρισε την καθαρή αξία των φορολογικών στοιχείων την οποία πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά στα δηλωθέντα αποτελέσματα και καταλόγισε την διάφορα φόρου εισοδήματος, όπως καταλόγισε και το ΦΠΑ εισροών που είχε εκπέσει με τις δηλώσεις της και εξέδωσε της προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρων και προστίμων, μέσα στο έτος 2021 επόμενο έτος της αρχικής πενταετούς παραγραφής, και συνεπώς μέσα και στην προθεσμία της δεκαετούς παραγραφής, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει φύλλο έλεγχου για την χρήση 2014 μέσα στην αρχική πενταετή προθεσμία (31.12.2020) σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Β) Ως προς τον ισχυρισμό (2^{ος} λόγος) της προσφεύγουσας περί παράνομης, εσφαλμένης και αναπιολόγητης κρίσης της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι οι συναλλαγές, που αναφέρονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και αφορούσαν στο σύνολο τους έξι (6) προωθητικές ενέργειες στο έτος 2014, που ανέλαβε η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «.....», για την προβολή των προϊόντων της (ενδεικτικά «.....», «.....», «.....» κλπ) σε επιλεγμένα σημεία πωλήσεων, όπως στα καταστήματα με τις επωνυμίες «CARREFOUR», «ΜΑΣΟΥΤΗΣ», «HONDOS CENTER» κλπ, κυρίως Θεσσαλονίκη, Κρήτη, Χαλκιδική, μέσω της χρήσεως προωθητικού προσωπικού (promoters) όσο και μέσω της χρήσεως προωθητικών περιπτέρων (stands), είναι πραγματικές, ότι η αντισυμβαλλόμενη εκδότρια εταιρεία, είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο (έχει προβεί σε δήλωση έναρξης επιτηδεύματος και θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.) και έχει συναλλακτική υπόσταση, ότι η εξόφληση του συνόλου των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών πραγματοποιήθηκε αποκλειστικά μέσω του τραπεζικού συστήματος και συγκεκριμένα με την τραπεζική μεταφορά των εκάστοτε οφειλόμενων ποσών μέσω του συστήματος «SEPA- bulk file» σύμφωνα με το οποίο η εταιρεία (προσφεύγουσα) αποστέλλει στο τραπεζικό ίδρυμα ένα αρχείο στο οποίο εμπεριέχεται το σύνολο των πληρωμών της εταιρείας και τα στοιχεία εκάστης συναλλαγής (κωδικός και επωνυμία εκάστου προμηθευτή, αριθμός και ποσό τιμολογίου και αριθμός τραπεζικού λογαριασμού στον οποίο πρόκειται να γίνει η κατάθεση), και μέσω του εν λόγω συστήματος με μια εντολή διενεργείται πλήθος διαφορετικών πληρωμών ώστε εξασφαλίζεται η ακεραιότητα και το αδιάβλητο των συναλλαγών, αναφέροντας τις ημερομηνίες που εξοφλήθηκε το κάθε ένα Τ.Π.Υ. για κάθε προωθητική ενέργεια.

Η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για την απόδειξη του ισχυρισμού της, ότι πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές, δηλαδή έχει πραγματοποιηθεί η προβολή των προϊόντων της από την εν λόγω εκδότρια εταιρεία το έτος 2014 στα συγκεκριμένα σημεία πώλησης και ότι τα Τ.Π.Υ., που έλαβε έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος, προσκομίζει έγγραφα παραστατικά (Σχ. 1- 82) μεταξύ των οποίων, τις φωτοτυπίες των τιμολογίων, φωτογραφικό υλικό με τις προωθητικές ενέργειες για την προβολή των προϊόντων, καταστάσεις πληρωμών προμηθευτών της προς την τράπεζα CITIBANK- (σχετ. 2) της εταιρείας με στοιχεία προμηθευτών μεταξύ των οποίων και εν λόγω προμηθευτής της «.....», την από 09-06-2021 βεβαίωση της Τράπεζας CITI(ΣΧΕΤ. 77), αναφορά κίνησης λογαριασμού CITIBANK για διαστήματα του έτους 2014 (σχετ.2), την καρτέλα του προμηθευτή της (σχετ.3), πίνακα απασχολούμενου προσωπικού μισθωτών(σχετ.12) και αντίγραφα γραμματίων είσπραξης Τράπεζας Πειραιώς για την καταβολή του εργόσημου ν.3863/2010 (σχετ.82) του προμηθευτή της «.....», αποδεικτικό εξόφλησης δημοτικού τέλους 2% για το συνολικό ποσό δαπάνης ύψους 11.729.688,72 ευρώ που υπόκειται σε τέλος διαφήμισης το έτος 2014 (σχετ.79).

Η προσφεύγουσα, επικαλείται ότι με τα στοιχεία που προσκομίζει αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή με την παραπάνω εταιρεία είναι πραγματική ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος, ότι τελούσε σε καλή πίστη και ότι περαιτέρω η ελεγκτική αρχή φέρει το βάρος αποδείξεως της ανυπαρξίας της συναλλαγής και της εξ αυτής εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων όσο και της συναλλαγής με πρόσωπο διάφορο του εκδότη του στοιχείου, καθώς και της κακής πίστης του λήπτη ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου και ότι απουσιάζει οποιαδήποτε νόμιμη βάση καταλογισμού εις βάρος της των ποσών φόρων και προστίμων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 6 & 8 του Ν. 4093/2012 Κ.Φ.Α.Σ.

(ΦΕΚ Α΄ 222) όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται ότι:

Άρθρο 10 Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.....

8. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1055/2016: Εξόφληση τιμολογίων προμηθειών & πιστωτών από τρίτους. Εφαρμογή διάταξης περ. β αρθ.23 του Ν.4172/13(Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

« 2. Με την ΠΟΛ. 1216/1-10-2014 εγκύκλιό μας,[....].Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη

και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 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, στο από 09.06.2021 παραπάνω έγγραφο (ΣΧΕΤ. 77,) της CITIBANK, που προσκομίζει η προσφεύγουσα και το επικαλείται για την εξόφληση των τιμολογίων αναφέρεται: «Κατόπιν αιτήματος σας, θα θέλαμε να επιβεβαιώσουμε δια της παρούσας ότι η μέθοδος πληρωμής Seps-bulk file συνιστά μια συγκεντρωτική εγγραφή πληρωμών. Η μέθοδος αυτή είναι πλήρως αυτοματοποιημένη και μετά την υποβολή από πλευράς του πελάτη, δεν υπόκειται σε χειροκίνητη επέμβαση/διαδικασία στα συστήματα της τράπεζας. Αυτός ο τρόπος συνήθως επιλέγεται για εμπιστευτικές πληρωμές λόγου χάριν πληρωμές μισθοδοσίας».

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει την ημερομηνία κατά την οποία εξοφλήθηκε το κάθε τιμολόγιο και προσκομίζει καταστάσεις πληρωμών προς την τράπεζα CITIBANK- (σχετ. 2), προμηθευτών της, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και ο εν λόγω προμηθευτής της «.....» με αριθμό λογ/σμου GR για την πληρωμή των τιμολογίων, όπως παρακάτω:

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΛΗΡΩΜΩΝ, ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ, ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΟΥ ΕΞΕΔΩΣΕ Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ «.....»
ΓΙΑ ΚΑΘΕ ΠΡΟΩΘΗΤΙΚΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑ.**

Αριθμός και ημερομηνία τιμολογίου	Αξία τιμολ. ευρώ	Ημερ/νία εξόφλησης	Συνολικό ποσόν λίστας Πληρωμών	Λογ. Τράπεζας	Λογ. Τράπεζας	
...../2014	3.936,00	05.05.2014				ΣΧΕΤ.2Α (1 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	1.107,00	05.05.2014				ΣΧΕΤ.2Α (4 ^Η ΕΝΕΡΓ)
ΣΥΝΟΛΟ	5.043,00	05.05.2014	2.725.057,46	..... ..... .....	..... ..... .....	
...../2014	369,00	04.06.2014				ΣΧΕΤ.2Β (2 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	1.599,00	04.06.2014				ΣΧΕΤ.2Β (5 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	861,00	04.06.2014				ΣΧΕΤ.2Β (5 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	3.936,00	04.06.2014				ΣΧΕΤ.2Β (1 ^Η ΕΝΕΡΓ)
ΣΥΝΟΛΟ	6.765,00	04.06.2014	2.608.396,58	..... ..... .....	..... ..... .....	
...../2014	3.936,00	02-07-2014				ΣΧΕΤ.2Γ (1 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	6.765,00	02-07-2014				ΣΧΕΤ.2Γ (2 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	2.890,50	02-07-2014				ΣΧΕΤ.2Γ (4 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	246,00	02-07-2014				ΣΧΕΤ.2Γ (5 ^Η ΕΝΕΡΓ)
ΣΥΝΟΛΟ	13.837,50	02-07-2014	2.730.647,98	..... ..... .....	..... ..... .....	
...../2014	1.230,00	04.08.2014				ΣΧΕΤ.2Δ (2 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	1.635,90	04.08.2014				ΣΧΕΤ.2Δ (2 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	3.936,00	04.08.2014				ΣΧΕΤ.2Δ (1 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	1.635,90	04.08.2014				ΣΧΕΤ.2Δ (5 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	4.774,86	04.08.2014				ΣΧΕΤ.2Δ (5 ^Η ΕΝΕΡΓ)
ΣΥΝΟΛΟ	13.212,66	04.08.2014	1.729.431,25	..... ..... .....	..... ..... .....	
...../2014	3.936,00	03-09-2014				ΣΧΕΤ.2Ε (1 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	5.842,50	03-09-2014				ΣΧΕΤ.2Ε (3 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	8.493,03	03-09-2014				ΣΧΕΤ.2Ε (5 ^Η ΕΝΕΡΓ)
ΣΥΝΟΛΟ	18.271,53	03-09-20214	2.387.054,29	..... ..... .....	..... ..... .....	

...../2014	3.936,00	01-10-2014				ΣΧΕΤ.2ΣΤ (1 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	2.275,50	01-10-2014				ΣΧΕΤ.2ΣΤ (3 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	5.753,94	01-10-2014				ΣΧΕΤ.2ΣΤ (3 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	492,00	01-10-2014				ΣΧΕΤ.2ΣΤ (5 ^Η ΕΝΕΡΓ)
ΣΥΝΟΛΟ	12.457,44	01-10-2014	2.084.673,68	.....	.....	
...../2014	3.936,00	04-11-2014				ΣΧΕΤ.2Ζ (1 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	2.613,75	04-11-2014				ΣΧΕΤ.2Ζ (3 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	738,00	04-11-2014				ΣΧΕΤ.2Ζ (3 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	940,95	04-11-2014				ΣΧΕΤ.2Ζ (4 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	397,29	04-11-2014				ΣΧΕΤ.2Ζ (5 ^Η ΕΝΕΡΓ)
...../2014	3.530,10	04-11-2014				ΣΧΕΤ.2Ζ (6 ^Η ΕΝΕΡΓ)
ΣΥΝΟΛΟ	12.156,09	04-11-2014	2.123.970,85	.....	.....	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	81.743,22					

Από τα αντίγραφα κίνησης των λογαριασμών με αριθμούς και, της προσφεύγουσας εταιρείας, προκύπτει, στις αντίστοιχες ημερομηνίες ως ποσόν συναλλαγής το συγκεντρωτικό ποσόν συναλλαγής στο οποίο περιλαμβάνονται και τα ποσά των τιμολογίων που εξέδωσε η εταιρεία «.....».

Συνεπώς από τα παραπάνω σχετικά παραστατικά, λίστα πληρωμών της προσφεύγουσας προς την τράπεζα CITIBANK και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών CITIBANK, προκύπτει ότι τα εν λόγω τιμολόγια έχουν πληρωθεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού CITIBANK της προσφεύγουσας σε τραπεζικό λογαριασμό αριθ. της εκδότριας εταιρείας, ήτοι με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή, από την έκθεση έλεγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν διαπιστώνεται, ότι τα παραπάνω ποσά των τιμολογίων τα οποία έχουν εξοφληθεί μέσω τραπεζικού συστήματος έχουν επιστρέψει και πάλι στην προσφεύγουσα εταιρεία, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία ή σε πρόσωπο το οποίο συνδέεται με την προσφεύγουσα (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, κλπ.).

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι η εκδότρια εταιρεία «.....» είναι συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο, απασχολούσε προσωπικό και είχε την δυνατότητα να παράσχει τις συγκεκριμένες υπηρεσίες διαφήμισης και ότι η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της ανυπαρξίας της προμηθεύτριας εταιρείας. Η προσφεύγουσα, από τα στοιχεία που προσκομίζει, ήτοι πίνακα απασχολούμενου

προσωπικού μισθωτών (σχετ.12), αντίγραφα γραμματίων είσπραξης για την καταβολή του εργόσημου ν. 3863/2010 (σχετ.82),έγγραφα αλληλογραφίας μεταξύ υπαλλήλων των δυο εταιρειών που αφορούσαν στοιχεία της προμηθεύτριας «.....» όπως ΑΦΜ, αριθμό ΓΕΜΗ, αριθμό τραπεζικού λογαριασμού, αίτηση αποδοχής προμηθευτή κλπ, προκύπτει ότι η παραπάνω εταιρεία είχε συναλλακτική υπόσταση, απασχολούσε προσωπικό και συνεπώς μπορούσε να παράσχει υπηρεσίες διαφήμισης.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/κης, στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» διαπίστωσε ότι είχε λάβει φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας από τρίτες επιχειρήσεις οι οποίες ήταν φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα και συγκεκριμένα ποσοστό 98,42% των εξόδων που πραγματοποίησε αφορούσε τις εταιρείες αυτές, έκρινε ότι η παραπάνω εταιρεία ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ περαιτέρω από το γεγονός ότι δεν είχε υποβάλει καταστάσεις συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 ν. 1882/90 για τις συναλλαγές της, **ότι δεν απασχολούσε αρκετό προσωπικό ώστε να ήταν δυνατό να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο παροχής υπηρεσιών (διαφημίσεις),** ότι κάνοντας χρήση του τραπεζικού συστήματος προέβη σε εικονικές εξοφλήσεις συναλλαγών, έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε σε πελάτες της, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία, ήταν μερικώς εικονικά με απροσδιόριστη εικονική αξία, ως η από 29.12.2020 έκθεση έλεγχου ΚΦΑΣ,ΚΦΔ της ίδιας αρμόδιας Δ.Ο.Υ.(σελ.28) η οποία αποτέλεσε και την αιτία έλεγχου από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Επειδή, με την παραπάνω έκθεση έλεγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/κης, διαπιστώνεται ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» την ελεγχόμενη χρήση 01.01.2014-31.12.2014 απασχολούσε προσωπικό (5 άτομα), το οποίο όπως έκρινε ο έλεγχος δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιήσει το σύνολο των συναλλαγών που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία, συνεπώς δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., η ανυπαρξία της εν λόγω επιχείρησης.

Επειδή, ύστερα από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η εταιρεία «.....» την διαχ. περίοδο 01.01.2014 - 31.12.2014 ήταν φορολογικώς υπαρκτή (προέβη σε έναρξη εργασιών το έτος 2004, είχε ΑΦΜ, είχε υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τις δηλώσεις ΦΠΑ), απασχόλησε προσωπικό, μισθωτούς και προσωπικό για το οποίο κατέβαλε εργόσημο ν.3863/2010 ώστε είχε την δυνατότητα να παράσχει υπηρεσίες διαφήμισης, είχε εκδώσει νομότυπα τα Τ.Π.Υ. τα οποία εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται ότι την διαχ. περίοδο 2014 η εταιρεία «.....» ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη εταιρεία, και ότι δεν είχαν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρεία. Συνεπώς η αξία των Τ.Π.Υ. εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα ενώ έχει δικαίωμα έκπτωσης της αξίας ΦΠΑ εισροών από τον ΦΠΑ εκροών της.

Επειδή, ύστερα από τα παραπάνω και από τα στοιχεία που προσκομίζει η προσφεύγουσα, γίνεται δεκτό, ότι οι συναλλαγές, ήτοι έξι (6) προωθητικές ενέργειες για προβολή προϊόντων της που αναφέρονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 66.457,90 ευρώ είναι πραγματικές και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εκδότρια εταιρεία είναι φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο και οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί γίνεται δεκτός.

Γ) Ως προς τον ισχυρισμό (3^{ος} λόγος) της προσφεύγουσας περί υποχρεωτικής αναδρομικής εφαρμογής του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ 07.02.2022 υπόμνημα της με το οποίο επικαλείται την υπ. αριθμ./2021 απόφαση Σ.Τ.Ε., ισχυρίζεται ότι για τις φερόμενες ως παραβάσεις λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, δυνάμει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων, δεν δύναται παρά μόνον να επιβληθεί, στη χειρότερη περίπτωση, πρόστιμο ύψους 2.500,00 ευρώ κατ' άρθρου 54 παρ. 1 περ. η και παρ. 2 περ. ε του Ν.4174/2013,μη επιτρεπομένης της επιβολής προστίμου βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4337/2015και προστίμου Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 και 79 του Ν. 4472/2017.

Επειδή, όπως αναφέρεται παραπάνω(2^{ος} λόγος της προσφεύγουσας) με την παρούσα απόφαση, έγινε δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» είναι φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό πρόσωπο, ότι οι συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, ως εκ τούτου, γίνεται δεκτό, ότι η προσφεύγουσα δεν υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συνεπώς δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 και του άρθρου 55 παρ. 2δ του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και τον διακριτικό τίτλο «.....» και **την ακύρωση α)** της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2014 – 31.12.2014, **β)** της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014, **γ)** της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 55§2δ Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους

2014, δ) της υπ' αριθμ./2021 Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3&5 Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Διαχ. περίοδος 01.01.2014-31.12.2014

Φόρος Εισοδήματος (αρ. πράξης ...../2021)	Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.
---	-----------------------

Φ.Π.Α. (αρ. πράξης ...../2021)	Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.
--------------------------------	-----------------------

Πρόστιμο Άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν. 4337/2015	Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.
--	-----------------------

(αρ. πράξης/2021)

Πρόστιμο Άρθρο 55 παρ. 2δ Ν. 4174/2013	Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.
--	-----------------------

(αρ. πράξης/2021)

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.