



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1382

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και 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. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., εκπροσωπούμενης νόμιμα, κατά :

της με αριθμό/27-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

της με αριθμό/27-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

της με αριθμό/27-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014,

της με αριθμό/27-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015,

της με αριθμό/27-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016,

της με αριθμό/27-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79§1 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014,

της με αριθμό/27-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79§1 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015,

της με αριθμό/27-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014,

της με αριθμό/27-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 και

της με αριθμό/27-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας 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:

1. Με την με αριθμό/27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 375.477,84 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 187.738,92 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **563.216,76 €**.
2. Με την με αριθμό/27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 482.159,68 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 241.079,84 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **723.239,52 €**.
3. Με την υπ' αριθμ./27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 93.159,50 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 46.579,76 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **139.739,26 €**.
4. Με την υπ' αριθμ./27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 569.246,83 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 284.623,45 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **853.870,28 €**.
5. Με την υπ' αριθμ./27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 789.063,22 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 394.531,64 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **1.183.594,86 €**.
6. Με την με αριθμό/27-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 όπως ισχύει, φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που δεν απέδωσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε, ήτοι συνολικό ποσό $87.194,64 \times 50\% = 43.597,32 \text{ €}$.
7. Με την με αριθμό/27-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017 όπως ισχύει, φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που δεν απέδωσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε, ήτοι συνολικό ποσό $120.431,67 \times 50\% = 60.215,85 \text{ €}$.
8. Με την με αριθμό/27-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **151.642,85 €** ($379.107,12 \times 40\%$), διότι έλαβε ενενήντα ένα (91) εικονικά

φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 379.107,12 €, πλέον Φ.Π.Α. 87.194,63 €, με εκδότηρια επιχείρηση την «.....» με Α.Φ.Μ:, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2§3 και 6§6,10,11 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

9. Με την με αριθμό/27-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **209.446,33€** (523.615,83 X 40%), διότι έλαβε ογδόντα εννέα (89) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 523.615,83 €, πλέον Φ.Π.Α. 120.431,67 €, με εκδότηρια επιχείρηση την «.....» με Α.Φ.Μ:, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 έως 11 και 17 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

10. Με την με αριθμό/27-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **500,00 €**, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ.πρωτ./24-2-2021 έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης που τηρήθηκαν στα φορολογικά έτη 2014 - 2016 εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με αριθμό 200/18-2-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών “ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΤΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΕΙΔΩΝ”, ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων και τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε με αριθμό πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2021 πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, (εισερχόμενο έγγραφο Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης αριθμό πρωτ./28-1-2021) και στο οποίο αναφέρεται, ότι διενεργήθηκε έλεγχος - έρευνα στην επιχείρηση «..... του, με δραστηριότητα ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΠΟΡΡΥΠΑΝΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ ΕΚΠΛΥΣΗΣ – ΑΦΜ, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προαναφερθείσα επιχείρηση προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2014, 2015, 2016 είναι εικονικά στο σύνολό τους. Μεταξύ των ληπτών είναι η προσφεύγουσα εταιρία.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων ετών, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε στο φορολογικό έτος 2014, ενενήντα ένα (91) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 379.107,12 €, πλέον Φ.Π.Α. 87.194,63 €, στο φορολογικό έτος 2015,

ογδόντα εννέα (89) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 523.615,83 €, πλέον Φ.Π.Α. 120.431,67 € και στο φορολογικό έτος 2016, σαράντα έξι (46) εικονικά φορολογικά στοιχεία ,συνολικής καθαρής αξίας 263.720,10€ πλέον Φ.Π.Α. 60.655,62€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ. .../18-10-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999) με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, ώστε να λάβει γνώση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τάσσοντας παράλληλα προθεσμία είκοσι (20) ημερών προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της επ' αυτών, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. το με αρ,πρωτ./22-11-2021 υπόμνημά της. Στη συνέχεια, ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για τους λόγους που αναφέρονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου και καθώς δεν προσκομίστηκαν νέα στοιχεία προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

1. Η φορολογική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.
2. Τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου εξεδόθησαν κατά παράβαση του άρθρου 28 ΚΦΔ.
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου αναφορικά με το έτος 2014 έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε έως την 1/2/2016 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της [παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#)), 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. 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, στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, ως ισχύει ορίζεται: «5. ... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη 11 συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012): «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 στο Ν.4308/2013 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την

απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, να αποδείξει 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 να 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 από 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο. Στε 506/2012).

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 περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να

μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, **που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο**, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. **Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 ορίζεται ότι : *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν*

συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη...»

Επειδή σύμφωνα με τις από 27/12/2021 εκθέσεις ελέγχου φόρων και προστίμων της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, αλλά και με την από 5/11/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) , Ν. 4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των ως άνω εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, αποδείχτηκε ότι η εκδότρια οντότητα «..... - Α.Φ.Μ:» δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα διότι :

1. Η εκδότρια επιχείρηση δεν στεγαζόταν στην δηλωθείσα έδρα της επί της οδού τα έτη 2014 και 2015, ενώ στην δηλωθείσα έδρα της από τον Δεκέμβριο του 2015 επί της οδού – Αθήνα δεν δραστηριοποιήθηκε σε εμπορικές συναλλαγές, παρά το γεγονός ότι κατέβαλε μισθώματα. Ο κ. ήταν άγνωστος στις συγκεκριμένες διευθύνσεις, ενώ οι γειτονικές επιχειρήσεις και οι περίοικοι στις συγκεκριμένες διευθύνσεις δεν γνωρίζουν επιχείρηση με τις δραστηριότητες της εκδότριας
2. Δεν δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση, ούτε εντοπίσθηκε τέτοια από τον έλεγχο στις ελεγχόμενες χρήσεις.
3. Η εκδότρια βάσει των υποβληθέντων Μ.Υ.Φ. δικών της, αλλά και των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων σε σχέση με αυτήν, προκύπτει να έχει έξοδα (αγορές – δαπάνες) συνολικής καθαρής αξίας 2.449,26€, στα έτη 2014, 2015, 2016, ενώ αντίστοιχα οι πωλήσεις της ανήλθαν σε καθαρή αξία 7.834.858,59€. Βάσει των συστημάτων της Α.Α.Δ.Ε., η εκδότρια δεν είχε ενδοκοινοτικές συναλλαγές, ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες.
4. Σε πληθώρα εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης – δελτίων αποστολής χρήσης 2014 δεν αναγράφεται το όχημα με το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές εμπορευμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 5 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Επίσης, δεν εμφανίζονται συναλλαγές με επιχειρήσεις μεταφορών. Κάποιες από τις λήπτριες επιχειρήσεις δήλωσαν ότι παραλάμβαναν τα εμπορεύματα στις έδρες τους και δεν προσκόμισαν τιμολόγια μεταφοράς των εμπορευμάτων. Τα υπόλοιπα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται το φορτηγό ιδιωτικής χρήσης της εκδότριας όπου τα εμπορεύματα φέρονται να μεταφέρθηκαν με το συγκεκριμένο όχημα φορτηγό από τις εγκαταστάσεις, όπου ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε. Η εκδότρια βάσει ΜΥΦ δεν φέρεται να έχει λάβει τιμολόγια από πρατήρια υγρών καυσίμων ή να δηλώνει ποσά από δαπάνες χωρίς ΑΦΜ αν λάμβανε, από αυτά, αποδείξεις λιανικής πώλησης.

5. Η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στις ελεγχόμενες χρήσεις, βάσει εγγράφου του αρμόδιου ασφαλιστικό φορέα. Η επιχείρηση δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ..

6. Η εκδότρια έχει υποβάλει αυθαίρετες δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος, οι οποίες δεν συμφωνούν με τις υποβληθείσες ΜΥΦ τόσο δικών της, αλλά και των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων σε σχέση με αυτήν.

7. Η εκδότρια για τη χρονική περίοδο από το 2010 έως 2013 εμφανίζεται να έχει υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς αντίστοιχα μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για χρονικό διάστημα από 01/01/2010 έως και 31/03/2014 συνεχόμενα. Παρ' όλα αυτά εμφανίζεται ξαφνικά στις χρήσεις 2014 έως 2016 (ελεγχόμενες χρήσεις) να έχει εκδώσει χιλιάδες φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις συνολικής καθαρής αξίας **7.834.858,29€**.

Παρά το γεγονός ότι η εκδότρια έχει δηλώσει πληθώρα ετερόκλητων δραστηριοτήτων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η δραστηριότητα που αφορά σε πώληση ηλεκτρονικών υπολογιστών, ηλεκτρονικών συστημάτων, λοιπού εξοπλισμού σχετιζόμενου με αυτά, αναλωσίμων ηλεκτρονικών συσκευών, προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, γενικά hardware και software σχετιζόμενου με αυτούς, έχει δηλωθεί στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία έναρξης την 22/05/2015, ήτοι πολλούς μήνες μετά την διενέργεια των φερόμενων πωλήσεων. Οι συγκεκριμένες δραστηριότητες επίσης δεν έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενώ η εκδότρια δεν απασχολεί προσωπικό για να της παρέχει και ούτε έχει συνάψει και υποβάλλει συμφωνητικά, σύμφωνα με το taxis.

8. Η εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς τις λήπτριες επιχειρήσεις φέρεται να πραγματοποιείται με καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό του κ. και δευτερευόντως με επιταγές. Μετά από τις καταθέσεις χρηματικών ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου ακολουθούν ισόποσες σχεδόν αναλήψεις από τον ίδιο τον ελεγχόμενο. Επιπροσθέτως, μετά από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων και από έλεγχο των αποδεικτικών κατάθεσης, διαπιστώνεται ότι κατατίθενται χρήματα σε τραπεζικό ίδρυμα από τον ίδιο τον ελεγχόμενο με αιτιολογία κατάθεσης τα ονόματα των επιχειρήσεων – πελατών του, τα οποία αναλαμβάνει άμεσα από το ίδιο ή κοντινό τραπεζικό υποκατάστημα με αρχικό στόχο την «κατασκευή» τραπεζικών παραστατικών εξόφλησης των φερόμενων συναλλαγών και τελικό σκοπό την εμφάνιση των διενεργηθέντων πωλήσεων ως νόμιμα εξοφλημένες.

9. Η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στις δύο προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία της.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ.πρωτ./24-2-2021 έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης που τηρήθηκαν στα φορολογικά έτη 2014 – 2016, ούτε διέθεσε αυτά έως την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Η μη διάθεση στον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων καθιστά αδύνατη την

διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και κατ' επέκτασιν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, με αποτέλεσμα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών του αρ. 20 ΠΔ 186/92 και Εσόδων- Εξόδων (ΜΥΦ) που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση, για τις ελεγχόμενες περιόδους και που υπέβαλαν τρίτοι και συμπεριέλαβαν την προσφεύγουσα επιχείρηση ως πελάτη ή προμηθευτή, έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της οντότητας «..... - Α.Φ.Μ:» είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, 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 δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι ελήφθησαν τα εμπορεύματα που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έστω από τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία της κατά τη λήψη αυτών. Αντίθετα, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι από 27/12/2021 εκθέσεις ελέγχου φόρων και προστίμων της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, όσο και η από 5/11/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως

αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013.

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.».

Επειδή, μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση των οριστικών πράξεων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», επιδόθηκε στην κατόπιν εξουσιοδοτήσεως εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, του, Α.Δ.Τ. με αποδεικτικό επίδοσης στις 2/11/2021, το με αρ. .../18-10-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999) με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, όπου καταγράφονται τα αποτελέσματα του ελέγχου εμπεριστατωμένα. Με το ανωτέρω σημείωμα δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση του.

Επειδή, την 22/11/2021 η εξουσιοδοτημένη εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, κα του, προσήλθε εμπρόθεσμα εντός της ταχθείσης προθεσμίας των είκοσι ημερών από την επίδοση του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων στην Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και υπέβαλε το με αρ. πρωτ./22-11-2021 υπόμνημα αντιρρήσεων. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έλαβε υπόψη τις αντιρρήσεις της προσφεύγουσας και απάντησε σε αυτές εμπεριστατωμένα, όπως καταγράφεται στο κεφάλαιο “Θέση του ελέγχου επί των ισχυρισμών της ελεγχόμενης οντότητας” των εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή η φορολογική αρχή λειτούργησε νόμιμα, σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου αναφορικά με το έτος 2014.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.3 του Ν. 4174/26-7-2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013: *«Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».*

Επειδή, με την παρ.27^α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: «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, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. με τον ν. 4337/2015 (από 17/10/2015), ισχύουν σήμερα τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, στα οποία περιλαμβάνεται η λήψη εικονικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετέτοχος. ...»

Με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016 παρασχέθηκαν σχετικές οδηγίες και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων

ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής). ...». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2014 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι στις 29/12/2021, καθώς τυγχάνουν εφαρμογής οι σχετικές διατάξεις περί φοροδιαφυγής, σύμφωνα με τις οποίες ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται την 31/12/2025. Ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	563.216,76 €	563.216,76 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2. Η με αριθμό/27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	723.239,52 €	723.239,52 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3. Η με αριθμό/27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	139.739,26 €	139.739,26 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

4. Η με αριθμό/27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	853.870,28 €	853.870,28 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

5. Η με αριθμό/27-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.183.594,86 €	1.183.594,86 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

6. Η με αριθμό/27-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	43.597,32 €	43.597,32 €

7. Η με αριθμό/27-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	60.215,85 €	60.215,85 €

8. Η με αριθμό/27-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	151.642,85 €	151.642,85 €

9. Η με αριθμό/27-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	209.446,33 €	209.446,33 €

10. Η με αριθμό/27-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	500,00 €	500,00 €

Το αρμόδιο όργανο να 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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.