



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1112

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.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 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην προέκταση στον, κατά της με αριθμό//.../13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της με αριθμό//.../13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

οικονομικού έτους 2014, της με αριθμό//13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αριθμό//13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αριθμό//13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της με αριθμό//13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση..
6. Την από 19/01/2022 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό//13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 25.319,95 €, πλέον πρόσθετων φόρων ανακρίβειας ύψους 30.383,94 € και τέλους επιτηδεύματος 500,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **56.203,89 €**.
2. Με την με αριθμό//13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 6.309,34 €, πλέον πρόσθετων φόρων ανακρίβειας ύψους 7.571,21 € και τέλους επιτηδεύματος 1.000,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **14.880,55 €**.
3. Με την με αριθμό//13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 225.036,37 €, πλέον πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 112.522,13 € και τέλους επιτηδεύματος 1.000,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **338.558,50 €**.
4. Με την με αριθμό//13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 529.119,35 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 264.559,68 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **793.679,03 €**.

5. Με την με αριθμό/13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 427.694,43 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 213.847,22 € και τέλους επιτηδεύματος 1.000,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **642.541,65 €**.

6. Με την με αριθμό/13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 407.379,88 €, πλέον πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 203.689,94 € και τέλους επιτηδεύματος 1.000,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **612.069,82 €**.

Δυνάμει της με αριθμό/6-8-2021 εντολής ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιποί Φόροι, Τέλη Εισφορές & Έλεγχος Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρία με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο εξορυκτικών μηχανημάτων & μηχανημάτων για κατασκευαστικά έργα και έργα πολιτικού μηχανικού» για τη φορολογική περίοδο 1/1/2012 – 31/12/2017. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η μη υποβολή και η ανακριβής υποβολή δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις περιόδους από 01/01/2012 έως 31/12/2017. Παράλληλα, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης απέστειλε με τα με Αριθμό Πρωτ./20.4.2021 και/09.06.2021 διαβιβαστικά, αντίγραφα φορολογικών στοιχείων, βιβλίων και εγγράφων, όπως αυτά κατασχέθηκαν από το Τμήμα Δ2 Προληπτικών Ελέγχων Αλεξανδρούπολης/Δ' Υποδιεύθυνση Κομοτηνής, υπεύθυνες δηλώσεις των εκπροσώπων, για φερόμενες συναλλαγές κατά την φορολογική περίοδο από 01/01/2015 έως 31/12/2015, με την υπόνοια της εικονικότητας των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και των ληπτών :

A), Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ

B), Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ

Γ), Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία ως προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις :

Φορολογία Εισοδήματος :

- Για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (χρήσεις 2012 και 2013) και τα φορολογικά έτη 2014, 2016, 2017 δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

- Για το φορολογικό έτος 2015 υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ./14.10.2015 ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την έννοια ότι στο έντυπο Ε3 με τα οικονομικά δεδομένα

συμπεριέλαβε αγορές ύψους 1.824.104,83 €, ενώ στη Κατάσταση Συναλλαγών εμφανίζει αγορές – δαπάνες ύψους 10.939,76 €.

Φ.Π.Α. :

- Για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2012 έως 31/12/2012 δεν υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α..

- Στη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2013 έως 31/12/2013 υπέβαλλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., καθότι στις δηλώσεις εμφανίζει εκροές συνολικού ποσού 114.081,00 €, ενώ στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών εμφανίζεται από τρίτες επιχειρήσεις ως προμηθευτής με αξία πωλήσεων της προσφεύγουσας συνολικού ποσού 134.815,00 €.

- Στο φορολογικό έτος 2014 υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με την έννοια ότι στις περιοδικές δηλώσεις εμφανίζονται φορολογητέες εκροές ύψους 64.938,75 € και φορολογητέες εισροές ύψους 13.813,83 €, ενώ στις Καταστάσεις Συναλλαγών (ΜΥΦ) εμφανίζονται πωλήσεις 865.554,85 € και δαπάνες 30,36 €.

- Στο φορολογικό έτος 2015 υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με την έννοια ότι δεν δηλώνονται ούτε εκροές ούτε εισροές (μηδενικές), ενώ από τις Καταστάσεις Συναλλαγών (ΜΥΦ) εμφανίζονται πωλήσεις 2.103.610,18 € και αγορές-δαπάνες 10.951,41 €.

- Στο φορολογικό έτος 2016 υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με την έννοια ότι δεν δηλώνονται ούτε εκροές ούτε εισροές (μηδενικές), ενώ από τις Καταστάσεις Συναλλαγών (ΜΥΦ) εμφανίζονται πωλήσεις 1.512.905,48 € και αγορές-δαπάνες 38.097,09 €.

- Στο φορολογικό έτος 2017 υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με την έννοια ότι δεν δηλώνονται ούτε εκροές ούτε εισροές (μηδενικές), ενώ από τις Καταστάσεις Συναλλαγών (ΜΥΦ) εμφανίζονται πωλήσεις 1.409.608,87 € και αγορές-δαπάνες 4.850,66 €.

Παράλληλα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα στοιχεία που απέστειλε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης για τις ως άνω λήπτριες επιχειρήσεις, και με κάθε διαθέσιμο στοιχείο που είχε ο έλεγχος στην κατοχή του, καθώς η προσφεύγουσα εταιρία δε ανταποκρίθηκε στο αίτημα για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε, στο φορολογικό έτος 2015, εικονικά φορολογικά στοιχεία (ΔΑ- ΤΙΜ, ΤΠΥ) σε πενήντα πέντε (55) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 587.180,00 € προς τις επιχειρήσεις «..... – Α.Φ.Μ.», «..... , Α.Φ.Μ.» και - Α.Φ.Μ.», για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Στη συνέχεια, λόγω του ότι η προσφεύγουσα εταιρία δε ανταποκρίθηκε στο αίτημα για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε τα αποτελέσματα των ετών αυτών με βάση τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις

Φ.Π.Α. και τις Καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, όπως προκύπτουν από το ΟΠΣ TAXIS. Ακολούθως, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ. .../21-10-2021 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, επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. ηλεκτρονικά το από 12/11/2021 υπόμνημα με τις απόψεις της επί των πορισμάτων του ελέγχου. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη :

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου κατά το έτος 2021 για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις 2012-2014 έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή. Ο έλεγχος είχε πλήρη στοιχεία εντός της πενταετίας. Ουδέν συμπληρωματικό στοιχείο μετά την πενταετία επικαλείται. Δεκτός από τις κριθείσες από το ΣτΕ ως αντισυνταγματικές οι παρατάσεις της προθεσμίας παραγραφής
2. Πλημμελής η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του κρίσιμα στοιχεία, που αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές της ήταν πραγματικές.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 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....

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το

φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε για τα φορολογικά έτη 2014-2017, ορίζεται : «*Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.*

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 3α του Ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την [παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019](#) (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019), ορίζεται : «*Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (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».*

Επειδή, με την παρ. 27^α του άρθρου 66 του Ν. 4646/12-12-2019 ορίζεται: «*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 το άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 : «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 συμμετοχός».

Επειδή ως προς την «**φοροδιαφυγή**» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά την περίοδο 1/1/2014 – 01/02/2016, ορίζεται το εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή. 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, με τις διατάξεις του άρθρο 66 (νυν 72) παρ.2 του ν.4174/2013 ως προς την εφαρμογή του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«2. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή στο άρθρο 66 του ν.4174/2013, ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4337/2015 .

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να

υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος δια-κρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

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 αυτουργός ή συμμέτοχος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του αρ. 68 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ως ίσχυε κατά τα φορολογικά έτη 2014 -2017 : «2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους.».

Επειδή εν προκειμένω, ο χρόνος παραγραφής δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της με αριθμό/.../13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) και της με αριθμό/13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), καθώς δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (χρήσεις 2012 και 2013 αντίστοιχα) και ως εκ τούτου, το δικαίωμα του δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του ν. 2238/94 παραγράφεται μετά την πάροδο 15ετίας, ήτοι στις 31/12/2028 για το οικονομικό έτος 2013 και στις 31/12/2029 για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013).

Επειδή, η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.5, αλλά και του προϊσχύοντος άρθρου 55 παρ. 2 του Ν.4174/2013, αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4646/2019 και καταλαμβάνει το φορολογικό έτος 2014, καθώς στην με αριθμό/13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 η διαφορά κύριου φόρου ύψους 225.036,37 € ξεπερνά τα όρια που τίθενται στην παρ. 3 α' του άρθρου 66 του Ν.4174/2013. Το δε φορολογικό έτος 2014 παραγράφεται στις 31/12/2025, με βάση τα προαναφερόμενα και για τη συγκεκριμένη αιτία.

Επειδή περαιτέρω, ο χρόνος παραγραφής για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της με αριθμό/13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αριθμό/13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της με αριθμό/13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, διότι η προθεσμία υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων των οικείων φορολογικών ετών έληξε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013, στις 30/6/2016 για το φορολογικό έτος 2015, στις 30/6/2017 για το φορολογικό έτος 2016 και στις 30/6/2018, για το φορολογικό έτος 2017 το νωρίτερο, πριν από οποιαδήποτε χορηγηθείσα παράταση. Συνεπώς νόμιμα και εντός του χρόνου παραγραφής, ήτοι εντός πενταετίας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνει απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων, της πλημμελούς αιτιολογίας και την καλοπιστία του εκδότη.

Επειδή, στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό

στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 4.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, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014 και τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 01/02/2016 (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, 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 ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, καθώς η οικεία έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η εικονικότητα των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση της προσφεύγουσας, αποδεικνύεται από τα ακόλουθα:

- Από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής συμπεριφοράς της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε αντικειμενική αδυναμία πώλησης των αγαθών που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία διότι, δεν υπήρξαν εκ μέρους της προσφεύγουσας ανάλογες αγορές. Η αξία των πραγματοποιηθεισών δαπανών – αγορών είναι δυσανάλογη σε σχέση με την αξία των φερόμενων πωλήσεων βάσει των εκδοθέντων στοιχείων.
- Η μεταφορά του είδους «κουβάς φορτωτή» με το ΦΙΧ της προσφεύγουσας είναι πρακτικά αδύνατη, λόγω του βάρους και του όγκου του αντικειμένου.
- Σε πολλά φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου ως απαραίτητη προϋπόθεση για τη μεταφορά των ανταλλακτικών που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.
- Στα Τ.Π.Υ. που έχουν να κάνουν με εργασίες μεταλλικών κατασκευών δεν αναγράφεται ο τόπος εκτέλεσής τους.
- Διαπιστώθηκε αντικειμενική αδυναμία εκτέλεσης του μεγάλου όγκου εργασιών, λόγω έλλειψης εξειδικευμένου και ικανού σε αριθμό προσωπικού. Το μέγεθος, των επικαλούμενων ως εκτελούμενων εργασιών από την ελεγχόμενη, στο σύνολο του είναι τόσο μεγάλο, που απαιτεί αντικειμενικά τη συνδρομή προσωπικού και όχι ενός μεμονωμένου ατόμου (εργάτη συναρμολογητή) για να εκτελεστούν.
- Δεν επέδειξε στοιχεία περί απασχόλησης άλλου προσωπικού πλην των δύο υπαλλήλων (έναν υπάλληλο γραφείου και έναν εργάτη), όπως προκύπτει από τα επίσημα στοιχεία του Ε.Φ.Κ.Α.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση στερούνταν ηλεκτροδότησης. Από επιτόπιο έλεγχο κλιμακίου ελεγκτών του ΙΚΑ – ΕΤΑΜ διαπιστώθηκε ότι ο χώρος των γραφείων ήταν κενός και ότι το μηχανοστάσιο λειτουργούσε με γεννήτρια, ενώ τόσο από τις Καταστάσεις Εξόδων, όσο και από τα στοιχεία που διαβιβάζουν στη Α.Α.Δ.Ε. οι εταιρείες ενέργειας, δεν προκύπτουν δαπάνες ηλεκτροδότησης.

- Από τις ΜΥΦ και από τα στοιχεία που διαβιβάζουν στη Α.Α.Δ.Ε. οι εταιρείες ενέργειας και ύδρευσης δεν προκύπτει καμία πραγματοποιηθείσα δαπάνη που να αφορά σε λογαριασμούς ηλεκτρικού ρεύματος (Δ.Ε.Η.) και ύδατος (Ε.Υ.Α.Θ.), πλην ελαχίστων δαπανών, όπως αυτές αναλύθηκαν παραπάνω.
- Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ με αξίες εκροών πολύ μικρότερες από αυτές που προκύπτουν από τις υποβληθείσες Καταστάσεις Συναλλαγών (ΜΥΦ), τόσο από την ίδια, όσο και από τρίτες πελάτισσες επιχειρήσεις.
- Υπέβαλε εκπρόθεσμα, στο τελευταίο έτος παραγραφής (14/10/2021), ανακριβή δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την έννοια ότι συμπεριέλαβε αγορές πολύ μεγαλύτερες από αυτές που προκύπτουν στις υποβληθείσες Καταστάσεις Συναλλαγών τόσο από την ίδια, όσο και από τρίτες προμηθεύτριες επιχειρήσεις.
- Δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία με αποτέλεσμα να αφαιρέσει από τον έλεγχο τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και αντιπαραβολές.
- Δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων. Ένα μόνο πολύ μικρό μέρος, της τάξεως των 27.000 ευρώ, έναντι συνόλου 587.180 ευρώ, φέρεται να εισπράττεται με μετρητά και με μια τραπεζική μεταφορά, ενώ το μεγαλύτερο μέρος παραμένει ανεξόφλητο έως και σήμερα. Σε μια περίπτωση προσκομίσθηκαν φωτοτυπίες πινακίων παράδοσης τριών (3) επιταγών, οι οποίες όμως στη τηρούμενη από τη λήπτρια καρτέλα προμηθευτή εμφανίζονται ως ανεξόφλητες και σε μια άλλη περίπτωση προσκομίσθηκαν από τη λήπτρια επιχείρηση φωτοτυπίες μόνο της εμπρόσθιας πλευράς των επιταγών, οι οποίες εκδόθηκαν από πελάτες της λήπτριας σε διαταγή της ίδιας, και ως εκ τούτου δεν αποδείχθηκε η παράδοση στην προσφεύγουσα.
- Ουδέν στοιχείο προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.
- Οι λήπτριες εταιρίες δεν απέδειξαν ότι συναλλάχθηκαν πραγματικά με την προσφεύγουσα. Στους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. δεν παρείχαν πληροφορίες και στοιχεία για τη φύση και τη σκοπιμότητα των συναλλαγών, ούτε και με ποιο τρόπο συναλλάχθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την πλήρη εικονικότητα των συναλλαγών διότι με τα στοιχεία που διαθέτει ο έλεγχος θα μπορούσε να θεμελιωθεί η ύπαρξη μερικώς εικονικής συναλλαγής. Ωστόσο, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών στο σύνολό τους διότι :

Σχετικά με τις συναλλαγές της με τη λήπτρια “..... – Α.Φ.Μ.”, η προσφεύγουσα εξέδωσε δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ & ΤΠΥ) καθαρής αξίας 103.300,00 ευρώ για την πώληση ανταλλακτικών, επισκευές και διάφορες κατασκευές. Η προσφεύγουσα δεν διέθετε τις ανάλογες των πωλήσεων αγορές, ενώ στις περιπτώσεις που

αφορούν σε κατασκευαστικές εργασίες δεν προσδιορίζεται ο τόπος που εκτελέσθηκαν οι εργασίες, παρά δίδεται μια γενική και αόριστη περιγραφή των εργασιών. Ο εκπρόσωπος της λήπτριας επιχείρησης στο υπόμνημα που κατέθεσε στην υπηρεσία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. δεν ανέφερε τίποτα για τις συναλλαγές που αφορούσαν στο έτος 2015. Επίσης δεν παρασχέθηκαν πληροφορίες για λεπτομέρειες των συναλλαγών αν και το Κλιμάκιο Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. είχε διατυπώσει ερωτήσεις για την σκοπιμότητα και την χρήση των ειδών και υπηρεσιών που περιγράφονται στα ληφθέντα στοιχεία. Τέλος, στο έγγραφο υπόμνημα του εκπροσώπου της λήπτριας επιχείρησης αναγράφονται στοιχεία για πέντε (5) πληρωμές προς την εκδότριααν και κατασχέθηκαν από το Κλιμάκιο Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. συνολικά εννέα (9) αποδείξεις είσπραξης μετρητών, οι οποίες δεν έφεραν αύξοντα αριθμό και ήταν ισόποσες των αντίστοιχων τιμολογίων. Παρότι, ζητήθηκαν από το Κλιμάκιο Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. τα αποδεικτικά πληρωμής και κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού από τα οποία να αποδεικνύεται η εκταμίευση ποσών προς την αντισυμβαλλόμενη (εκδότρια), εντούτοις προσκομίσθηκε μόνο μία τραπεζική απόδειξη συναλλαγής αξίας 5.000 ευρώ με αιτιολογία «μεταφορά πίστωσης σε άλλη τράπεζα» και ονοματεπώνυμο δικαιούχου «.....».

Οι υπόλοιπες πληρωμές αφορούσαν σε φωτοαντίγραφα πρόσοψης επιταγών πελατών με δικαιούχο την λήπτρια επιχείρηση (δεν προσκομίσθηκε η πίσω πλευρά των επιταγών) και αντίστοιχες αποδείξεις είσπραξης της

Επίσης οι αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα από επιχειρήσεις που εμπορεύονται χρώματα, σιδηρικά και υδραυλικά υλικά ανέρχεται μόλις στο ποσό των 1.376,23 ευρώ. Ακόμα και με την παραδοχή ότι, η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε καμία άλλη πώληση οικοδομικών υλικών (μεταλλικοί σωλήνες, κοιλοδοκοί, σίδερα), προς άλλες τρίτες επιχειρήσεις, οι πωλήσεις προς την εμπλεκόμενη λήπτρια επιχείρηση «..... – Α.Φ.Μ.» ανέρχονται σε καθαρή αξία στο ποσό των 53.000 ευρώ, με την αναλογία αγορών προς πωλήσεις να ανέρχεται στο ανορθόδοξο ποσοστό της τάξεως του 2,6%.

Σχετικά με τις συναλλαγές της με τη λήπτρια «..... - ΑΦΜ, η προσφεύγουσα εξέδωσε δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία (ΤΙΜ - ΤΔΑ_ ΤΠΥ) καθαρής αξίας 125.000,00 ευρώ για την πώληση ανταλλακτικών (υδραυλικές μπουκάλες, αντλίες, ψυγεία, σούστες, άξονες) και τμημάτων (χωματουργικές καρότσες, κουβούκλια, προφυλακτήρες, πατωσιά) μεγάλων φορτηγών που χρησιμοποιούνται σε χωματουργικές εργασίες, καθώς και για επισκευές σε ΦΙΧ ιδιοκτησίας της λήπτριας επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα δεν διέθετε τις ανάλογες των πωλήσεων αγορές, ούτε και το ανάλογο προσωπικό για τις επισκευές των ΦΙΧ της λήπτριας. Ο εκπρόσωπος της λήπτριας επιχείρησης με την υπεύθυνη δήλωσή του, μετά από σχετική κλήση του κλιμακίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., δεν παρείχε στοιχεία για τον τρόπο που συναλλάχθηκε με την προσφεύγουσα επί σειρά ετών, με το πρόσωπο που επικοινωνούσε, πώς δίνονταν οι παραγγελίες, πώς κλείνονταν τα ραντεβού για την μεταφορά

των οχημάτων της στην έδρα της προσφεύγουσας, με δεδομένο ότι πρόκειται για οχήματα βαρέως τύπου, τα οποία έπρεπε να διανύσουν την απόσταση Αλεξανδρούπολη – Θεσσαλονίκη.

Αξίζει δε προσοχής το γεγονός ότι ο εκπρόσωπος της λήπτριας επιχείρησης αναφέρει ότι, οι μεταφορές των εμπορευμάτων πραγματοποιούνταν με μεταφορικά μέσα της προσφεύγουσας επιχείρησης, το οποίο έρχεται σε ευθεία αντίφαση με το γεγονός ότι στη πλειονότητά των φορολογικών στοιχείων αναγράφεται το ΦΙΧ ιδιοκτησίας της λήπτριας επιχείρησης.

Σχετικά με τις συναλλαγές της με τη λήπτρια «..... - ΑΦΜ», η προσφεύγουσα εξέδωσε είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 358.880,00 ευρώ που αφορούν στην πώληση ανταλλακτικών δομικών μηχανημάτων (φορτωτής, εκσκαφέας - τσάπα, οδοστρωτήρας). Η προσφεύγουσα δεν διέθετε τις ανάλογες των πωλήσεων αγορές. Στα τιμολόγια είτε δεν αναγράφεται το μεταφορικό μέσο, είτε αναγράφεται το ίδιο μεταφορικό μέσο την ίδια ημέρα για μεταφορά ανταλλακτικών για δομικά μηχανήματα από την Θεσσαλονίκη στην Αλεξανδρούπολη, ενώ το ανταλλακτικό δομικού μηχανήματος βαρέως τύπου (κουβάς μεταλλικός φορτωτή CAT 980 G) φαίνεται να μεταφέρεται με το με αριθμό κυκλοφορίας ΦΙΧ ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, που λόγω του όγκου του ήταν αδύνατη η μεταφορά του με το μεταφορικό αυτό μέσο.

Τόσο από την επισυναπτόμενη Καρτέλα Προμηθευτή, όσο και από τη φωτοτυπία μεταφοράς κεφαλαίου μέσω WEB BANKING της Τράπεζας, εμφανίζεται την 04/04/2016 να πραγματοποιείται μία και μοναδική πληρωμή ποσού 11.000 ευρώ, έναντι συναλλαγών συνολικής αξίας 619.723,28 ευρώ, για το χρονικό διάστημα από 16/3/2015 έως 10/10/2018. Το δε υπόλοιπο κατά την 10/10/2018 ανέρχεται στο ποσό των 729.869,78 ευρώ (μεταφέρεται από τη χρήση 2014 υπόλοιπο 110.146,50 €).

Επειδή οι αγορές που σχετίζονται με ανταλλακτικά μηχανοκίνητων οχημάτων και οικοδομικών υλικών ανέρχονται μόλις στο ποσό των 7.386,49 ευρώ (6.010,23 + 1376,26), έναντι συνολικών πωλήσεων που φέρεται να πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα, βάσει των Καταστάσεων Συναλλαγών (ΜΥΦ) έτους 2015, ύψους 2.103.610,18 ευρώ, με την αναλογία αγορών προς πωλήσεις να ανέρχεται στο σχεδόν μηδενικό ποσοστό του **0,35%**. Το εν λόγω ποσοστό έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι λόγω των ισχνών περιθωρίων κέρδους ήταν αδύνατο να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις της απέναντι στους εργαζόμενους της και για το λόγο αυτό δεν τους ασφάλιζε.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, ύστερα από πρόσκληση, τα βιβλία και στοιχεία της για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012 – 31/12/2017. Η παράλειψη της επίδειξης στον φορολογικό έλεγχο των βιβλίων όπου καταχωρούνται πρωτογενώς τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και των προβλεπόμενων από τον ΚΦΑΣ και ΕΛΠ

παραστατικών, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα βιβλία, καθιστά ανέφικτο το φορολογικό έλεγχο. Η προσφεύγουσα αρνούμενη να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία μετέφερε το βάρος απόδειξης στη φορολογική αρχή. Ο δε ισχυρισμός ότι λόγω θανάτου του εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρίας δεν ήταν ευχερής η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο τυγχάνει απορριπτέος καθότι τα μέλη της και άμεσοι συγγενείς του θανόντος είχαν το χρονικό περιθώριο να τα συλλέξουν και να τα προσκομίσουν, είτε με το υπόμνημά τους στον έλεγχο, είτε με την ενδικοφανή προσφυγή τους.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων εξάντλησε κάθε στοιχείο που είχε στη διάθεσή του για να πραγματοποιήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις (ΜΥΦ, ΕΛΕΝΧΙΣ, στοιχεία από τις λήπτριες επιχειρήσεις) προκειμένου να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ, 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 **απόρριψη** της με ημερομηνία 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

1) Η με αριθμό/.../13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
56.203,89 €	56.203,89 €

2) Η με αριθμό/.../13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

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

14.880,55 €	14.880,55 €
--------------------	--------------------

3) Η με αριθμό **1447/67/13-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
338.558,50 €	338.558,50 €

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 **..../.../13-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
793.679,03 €	793.679,03 €

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 **..../.../13-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
642.541,65 €	642.541,65 €

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 **..../.../13-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

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

612.069,82 €	612.069,82 €
---------------------	---------------------

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

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

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.