



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 3/10/2022

Αριθμός απόφασης: 1937

**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».

- 1. Την με ημερομηνία κατάθεσης 4/5/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, που εδρεύει στο, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά :
α) της με αριθμό**/1-4-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,

β) της με αριθμό **..../1-4-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

γ) της με αριθμό **..../1-4-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014,

δ) της με αριθμό **..../1-4-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

ε) της με αριθμό **..../1-4-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 και

στ) της με αριθμό **..../1-4-2022** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

2. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
3. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
4. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 4/5/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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 **..../1-4-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 31.460,00 €, πλέον πρόσθετων φόρων ανακρίβειας ύψους 37.752,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **69.212,00 €**.
2. Με την με αριθμό **..../1-4-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 118.225,90 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 35.467,77 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **153.693,67€**.
3. Με την με αριθμό **..../1-4-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 70.084,00 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 20.349,43 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **90.433,43€**.
4. Με την με αριθμό **..../1-4-2022** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

πρόστιμο ποσού **48.400,00 €**, διότι έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 121.000,00 €, εκδόσεως της εταιρίας “..... - ΑΦΜ", κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 6 παρ. 1, 9, 10 και 11 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

5. Με την με αριθμό/**1-4-2022** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **181.886,00 €**, διότι έλαβε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ. - TIM) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 454.715,00 €, εκδόσεως της εταιρίας “..... - ΑΦΜ", κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 1, 6 παρ. 1, 9, 10 και 11 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

6. Με την με αριθμό/**1-4-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2δ' του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. ύψους 35.042,00 € που εξέπεσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικό ποσό $70.084,00 \times 50\% = \mathbf{35.042,00\text{€}}$.

Δυνάμει της με αριθμό/19-10-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΜΗ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΙΔΙΩΝ ΥΛΙΚΩΝ», για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2013 - 31/12/2013 και 01/01/2014 - 31/12/2014. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2021 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης/13-10-2021) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 20/09/2021 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων των Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013, που αφορά σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρία “..... - ΑΦΜ", όπου διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε για τα φορολογικά έτη 2013 και 2014 εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων ήταν και η προσφεύγουσα εταιρία.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και κατόπιν επεξεργασίας των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα στοιχείων και των διαθέσιμων στοιχείων που είχε ο έλεγχος στην κατοχή του, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την εταιρία “..... - ΑΦΜ" και καταχώρησε στα βιβλία της τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής :

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2013 - 31.12.2013

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολο
Τ. Π. Υ	.../10-11-2013	60.000,00	13.800,00	73.800,00
Τ. Π. Υ.	.../25-11-2013	61.000,00	14.030,00	75.030,00
ΣΥΝΟΛΟ		121.000,00	27.830,00	148.830,00

Φορολογική Περίοδος 01.01.2014 - 31.12.2014

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.ΠΑ	Σύνολο
Τ. Π. Υ	.../15-10-2014	10.000,00	2.300,00	12.300,00
Τ.Π.Υ.	.../25-11-2014	44.715,00	10.284,00	54.999,00
Τ.Π.Υ.	.../15-12-2014	82.500,00	18.975,00	101.475,00
Τ.Π.Υ.	.../29-12-2014	57.500,00	13.225,00	70.725,00
Τ.Π.Υ.	.../30-12-2014	150.000,00	0,00	150.000,00
ΤΙΜ.	.../19-06-2014	110.000,00	25.300,00	135.300,00
ΣΥΝΟΛΟ		454.715,00	70.084,00	524.799,00

Για τις ως άνω παραβάσεις ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα τα προσβαλλόμενα πρόστιμα του άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/2015, επαναπροσδιόρισε τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων ετών με βάση τα εικονικά φορολογικά στοιχεία και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη εικονικότητας – Υπαρκτή συναλλαγή
2. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου λόγω έλλειψης αιτιολογίας – Παράνομη η έκδοσή τους.
3. Επικουρικά επικαλείται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων.
4. Επικαλείται επιπλέον την εφαρμογή της ΠΟΛ1249/2013 για την επιβολή προστίμου στο 25% επί της αξίας του στοιχείου, λόγω λήψης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη και της με αρ . 170/2014 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ..

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 και στο άρθρο 55 παρ. 1 ε' του Ν.4174/2013 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012): *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει»*

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία 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).

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 σε κάθε περίπτωση, 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 ύπαρξης 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 ελλείψει

άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπεράσμα 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 δεν 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 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 1/4/2022 εκθέσεις ελέγχου φόρων και προστίμων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, αλλά και με την από 20/09/2021 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων των Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ζ'. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των ως άνω εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, αποδείχτηκε ότι η εκδότρια εταιρία «..... - ΑΦΜ» δεν ήταν σε θέση να

πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα διότι :

- Από προηγούμενο έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ζ'. Θεσσαλονίκης, βάσει της με αριθμό .../28-12-2018 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια δεν λειτουργεί στη δηλωθείσα διεύθυνση, επί της οδού, εμπορικό κέντρο, στη, από το 2008. Επιπλέον, οι συστημένες επιστολές του ελέγχου προς το υποκατάστημά της, στα, επέστρεφαν λόγω ανεπαρκούς διεύθυνσης, ενώ δεν υπήρχε σε λειτουργία ο δηλωθείς τηλεφωνικός αριθμός.
- Από τον ως άνω έλεγχο κρίθηκαν πλαστά και εικονικά τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια για τη χρήση 2012. Συγκεκριμένα, εξέδωσε δώδεκα (12) πλαστά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 96.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ και δέκα πέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 570.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε κανένα αίτημα παροχής πληροφοριών του παρόντος ελέγχου και δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία που της ζητήθηκαν.
- Η εκδότρια από την ημερομηνία έναρξης την 09/08/2006 έως και σήμερα δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, η εκδότρια για τις φορολογικές περιόδους 2013 και 2014 δεν υπέβαλε καμία περιοδική δήλωση ΦΠΑ.
- Για τη χρήση 2013, η οντότητα δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, ενώ δηλώθηκε από τρίτους.
- Σύμφωνα με το υποσύστημα εισοδήματος του ELENXIS, η εκδότρια οντότητα δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΜΥ για την υπό κρίση περίοδο. Από την αλληλογραφία με το τοπικό υποκατάστημα του Ε.Φ.Κ.Α διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια για το κρινόμενο διάστημα δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Σύμφωνα με το υποσύστημα οχημάτων του ELENXIS, η εκδότρια οντότητα για την υπό κρίση περίοδο δεν είχε στην κατοχή της κανένα μεταφορικό μέσο, ενώ από το υποσύστημα εσόδων του TAXIS διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια δεν έχει καταβάλλει φόρους για τυχόν Μηχανήματα έργων που διέθετε. Τέλος από το υποσύστημα εισοδήματος του TAXIS προέκυψε ότι η εκδότρια δεν έχει δηλώσει συμφωνητικά μίσθωσης με τρίτους ή καταβολής αμοιβών για χρήση των αναγκαίων Μηχανημάτων ή υπηρεσιών. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εκδότρια δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε κατασκευαστική εργασία ή να μεταφέρει τα απαραίτητα υλικά για την διεκπεραίωση οποιονδήποτε κατασκευαστικών εργασιών.
- Οι αγορές της οντότητας είναι ελάχιστες σε σχέση με το όγκο των πωλήσεών της. Συγκεκριμένα, στη χρήση 01/01 - 31/12/2013, η εκδότρια έλαβε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.660,04 ευρώ, ενώ φαίνεται να εξέδωσε εξήντα τρία (63) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.282.050,00 ευρώ και στη χρήση 01/01 - 31/12/2014, η εκδότρια έλαβε δέκα τέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 111.958,02 ευρώ, ενώ φαίνεται να εξέδωσε εβδομήντα οκτώ (78) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.505.480,95 ευρώ. Δε διαπιστώθηκαν

εμβάσματα προς το εξωτερικό για την αγορά εμπορευμάτων και δε δηλώθηκαν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

- Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε καμία κίνηση χρέωση ή πίστωση (ανάληψη ή κατάθεση) από την ίδια ή τρίτο στην υπό κρίση περίοδο, ενώ ταυτόχρονα εκδίδει προς τρίτους φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, προκύπτει αβίαστα ότι η εκδότρια οντότητα δεν είχε τη δυνατότητα να προμηθεύσει τυχόν εμπορεύματα σε τρίτους, καθώς οι αγορές της ήταν ελάχιστες σε σχέση με τον όγκο των πωλήσεων και σε καμία περίπτωση δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει οποιεσδήποτε υπηρεσίες, καθώς δεν διέθετε εργατικό προσωπικό, ούτε εγκαταστάσεις, ούτε μεταφορικά μέσα, ούτε την υλικοτεχνική υποδομή που απαιτείται, προκειμένου να παράσχει υπηρεσίες προς τρίτους και μάλιστα τόσο μεγάλης αξίας. Συμπερασματικά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την κρινόμενη περίοδο, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη.

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 από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

1. Από αυτοψία που έγινε στην δηλωμένη στη φορολογική αρχή έδρα, η προσφεύγουσα εταιρία δεν βρέθηκε στην διεύθυνση στο, υπήρχε μόνο μία ταχυδρομική θυρίδα, στην οποία αναφερόταν η επωνυμία της ελεγχόμενης εταιρίας.
2. Η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα τα τιμολόγια που έλαβε για την φορολογική περίοδο 01.01.2013 -31.12.2014 από την επιχείρηση, ήτοι ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ που φέρεται να εκδόθηκαν για Οικοδομικές Εργασίες στο Άγιο Όρος και τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της.
3. Η πλειονότητα των τιμολογίων εκδόθηκαν τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο.
4. Η εξόφληση των Τιμολογίων έγινε με μετρητά.

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».

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και συγκεκριμένα η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων ανέλαβε, ως υπεργολάβος, την εκτέλεση εργασιών του έργου “ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΟΗΘΗΤΙΚΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ ΤΗΣ ΙΕΡΑΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ,”, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν την περίοδο 2/9/2013 - 31/3/2014. Για τις ως άνω εργασίες συνάφθηκαν συμφωνητικά μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας εταιρίας, τα οποία κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης. Η υπεργολάβος για την εκτέλεση των εργασιών προσέλαβε προσωπικό και συγκεκριμένα δύο εργάτες βουλγαρικής υπηκοότητας, γεγονός που επιβεβαιώνεται από την με αρ. ../2020 απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης, με την οποία επιδικάστηκε αποζημίωση από εργατικό ατύχημα των δύο εργατών. Όλες οι συνεννοήσεις και εισπράξεις των χρημάτων γινόταν μέσω του κ.(χωρίς περαιτέρω στοιχεία). Οι αγορές των υλικών γινόταν από την υπεργολάβο, η οποία μίσθωνε από τρίτους μηχανήματα (προσκομίζει ενδεικτικά τιμολόγια αγοράς στο όνομα της υπεργολάβου και μία απόδειξη είσπραξης- χωρίς εμφανή στοιχεία της εκδότριας – για την ενοικίαση μηχανήματος από την υπεργολάβο). Όσον αφορά στο επίμαχο τιμολόγιο με αριθμό ΤΙΜ.../19-6-2014 που εξέδωσε η εταιρία «..... - ΑΦΜ» προς την προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι η ίδια πώλησε στην υπεργολάβο- εκδότρια εταιρία μηχανήματα (φορτωτής, ελαστικοφόρος, εκσκαφέας, φορτηγό κλπ) και εξέδωσε τα με αριθμό ../2-6-2014 Δελτίο Αποστολής και 8/2-6-2014 τιμολόγιο πώλησης, αξίας 110.000,00 ευρώ. Ωστόσο, αφού παραδόθηκαν και δοκιμάστηκαν στη χρήση από την εταιρία «..... - ΑΦΜ», κρίθηκαν ακατάλληλα και επιστράφηκαν στην προσφεύγουσα με αποτέλεσμα να εκδοθεί το ως άνω τιμολόγιο ίσης αξίας.

Προς απόδειξη των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκομίζει μέσω USB τα ακόλουθα :

1. Αντίγραφο του από 11/11/2013 Ιδιωτικού Συμφωνητικού μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας για το έργο “ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΟΗΘΗΤΙΚΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ ΤΗΣ ΙΕΡΑΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ,”.
2. Αντίγραφο πιστοποίησης εργασιών τελικού λογαριασμού (ανυπόγραφο).
3. Φωτογραφίες του γραφείου της έδρας της προσφεύγουσας.
4. Αντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων.
5. Αντίγραφο του με αρ./2-6-2014 ΔΑ και του με αρ . ../2-6-2014 τιμολογίου πώλησης μηχανημάτων που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την εκδότρια εταιρία.

6. Αντίγραφα διαφόρων Αποδείξεων Είσπραξης της εκδότριας για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων.
7. Αντίγραφα τιμολογίων που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την Ιερά Κοινότητα Αγίου Όρους και αποδείξεις είσπραξης αυτών.
8. Αντίγραφο της έκθεσης αυτοψίας του Επιθεωρητή Ασφαλείας και Υγείας κ. για το ατύχημα των εργατών της που συνέβη στο έργο
ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΟΗΘΗΤΙΚΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ ΤΗΣ ΙΕΡΑΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ
.....
9. Αντίγραφο από το Βιβλίο Αδικημάτων και Συμβάντων της 16.11.2013 του Αστυνομικού Τμήματος Καρυών Αγίου Όρους Αντίγραφο της έκθεσης εξέτασης κατηγορούμενου
10. Αντίγραφο της έκθεσης ένορκης εξέτασης μάρτυρα
11. Αντίγραφα των αναγγελιών εργατικών ατυχημάτων της προς το σώμα Επιθεώρησης Εργασίας
12. Αντίγραφο της Ειδικής διαδικασίας εργατικών διαφορών του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης
13. Αντίγραφα των με αρ. εκθ. Καταθέσεων/...../23-11-2018 &/...../.....-2019 εφέσεων
14. Αντίγραφο της με αριθμό .../2019 έφεσης της προσφεύγουσας κατά της/2018 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.
15. Αντίγραφο έφεσης των εργατών κατά της/2018 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.
16. Αντίγραφο της με αρ. απόφασης .../2020 του Μονομελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης
17. Αντίγραφο του από 30/12/2013 αποδεικτικού υποβολής ΑΠΔ στο ΙΚΑ

Επειδή από τα παραπάνω στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα και που έχουν ήδη προσκομιστεί στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, δεν προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρίας και της “.....”, διότι τα προσκομισθέντα φορολογικά παραστατικά αγορών που εκδόθηκαν στο όνομα της εκδότριας εταιρίας είναι πολύ μικρής αξίας και δεν καλύπτουν έργο αξίας 575.715,00 ευρώ. Δεν προσκομίστηκαν άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν αυτές οι εργασίες από την εκδότρια των στοιχείων, όπως παραστατικά διακίνησης των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν, ο τρόπος μεταφοράς τους, κλπ.. Όσον αφορά στο εργατικό ατύχημα που συνέβη σε δύο εργάτες της υπερβολάβου - εκδότριας εταιρίας, επισημαίνουμε ότι από το προσκομιζόμενο ΑΠΔ προκύπτει ότι οι εργάτες αυτοί φαίνεται να εργάστηκαν μόνο δύο ημέρες στο έργο, όπου και ασφαλίστηκαν για αυτές τις ημέρες. Δεν προσκομίστηκαν ΑΠΔ, ούτε και τραπεζικές κινήσεις της εκδότριας που να προκύπτουν καταβολές ημερομισθίων για το προσωπικό της. Τέλος, όλες οι επίμαχες συναλλαγές εξοφλήθηκαν με μετρητά, κατά παράβαση των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 10 του Κώδικα

Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ. - παρ. Ε του ν. 4093/2012), στο οποίο ορίζεται : «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 αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών» και του άρθρου 23 του Ν.4174/2013, ως ισχύει από την 1/1/2014 και μετά, όπου ορίζεται : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) ... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 13 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.. Εν προκειμένω, η έκδοση του με αριθμό ΤΙΜ.../19-6-2014 από την εταιρία «..... - ΑΦΜ» έρχεται σε αντίθεση με τις ως άνω διατάξεις και σε συνδυασμό με το γεγονός της μη προσκόμισης του ως άνω τιμολογίου, ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος, ως αναπόδεικτος.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, όπως ως άνω αναλυτικά εκτέθηκε, ούτε απέδειξε ότι συναλλάχθηκε με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία. Αντίθετα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης απέδειξε ότι η εκδότρια εταιρία ήταν επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, συναλλακτικώς δε ανύπαρκτη και ως εκ τούτου, δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου και περί παράνομης έκδοσης των πράξεων.

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, στο Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (ΚΔΔ)) ορίζεται : «Άρθρο 17. 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε όλες τις εκθέσεις ελέγχου υπάρχουν αντιφάσεις, καθώς αναφέρουν ότι εκδόθηκαν από την «..... - ΑΦΜ» οκτώ φορολογικά στοιχεία και στο κεφάλαιο με τίτλο “Διαπιστώσεις ελέγχου” της καταλογίζονται επτά εικονικά φορολογικά στοιχεία. Μάλιστα στο υπ’ αριθμ. ../25-1-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων, με το οποίο κλήθηκε για ακρόαση, γινόταν λόγος για επτά εικονικά φορολογικά στοιχεία, ενώ με τις κοινοποιηθείσες εκ των υστέρων προσβαλλόμενες πράξεις της καταλογίζονται παραβάσεις για οκτώ φορολογικά στοιχεία, κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή ο ως άνω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, διότι σύμφωνα με τις από 1/4/2022 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, από τον έλεγχο των Συγκεντρωτικών καταστάσεων που υπέβαλε η προσφεύγουσα προέκυψε ότι δήλωσε επτά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρίας «..... - ΑΦΜ» (δύο για τη χρήση 2013 και πέντε για το φορολογικό έτος 2014). Ωστόσο, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε οκτώ φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ανωτέρω εταιρίας (δύο για τη χρήση 2013 και έξι για το φορολογικό έτος 2014), τα οποία

κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και της καταλογίστηκαν οι σχετικές παραβάσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επιπλέον ότι στις εκθέσεις ελέγχου υπάρχουν σφάλματα στις προσθέσεις των ποσών που αναγράφονται στα τιμολόγια, ότι υπάρχει αντίφαση στο θέμα της παραγραφής διότι ενώ ο έλεγχος παραδέχεται ότι η χρήση 2013 έχει παραγραφεί εντούτοις της καταλογίζεται πρόστιμο και φόρος για τη χρήση αυτή, ότι με ψεύδη και ανυπόστατα επιχειρήματα επιδιώκει να προκαλέσει εντυπώσεις προκειμένου να τεκμηριώσει τα ατεκμηρίωτα αναφέροντας ψευδώς ότι η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε εν μέρει στην πρόσκληση για προσκόμιση στοιχείων.

Επειδή οι υπολογισμοί των ποσών που αναγράφονται στα τιμολόγια είναι ορθοί, καθώς η προσφεύγουσα δεν λαμβάνει υπόψη της ποσό ύψους 110.000,00 ευρώ που αφορά στο επίμαχο με αρ. .../19-6-2014 φορολογικό στοιχείο.

Επειδή δεν υφίσταται καμία αντίφαση στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου ως προς το θέμα της παραγραφής, διότι ο έλεγχος έκρινε ότι, ως προς τις διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/00, η χρήση 2013 έχει παραγραφεί μόνο ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα σε σχέση με την κύρια φορολογία, ενώ ως προς τις φορολογίες Κ.Φ.Α.Σ. και εισοδήματος, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή τέλος η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο το με αρ. ...19-6-2014 εκδόσεως της εταιρίας «..... - ΑΦΜ» αξίας 110.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι ανταποκρίθηκε εν μέρει στην πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων χρήσεων.

Επειδή οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν απορριπτέοι ως αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενοι, αντίθετα οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 1/4/2022 εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

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, προϋσχύουσες 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «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 πενταετία.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίζεται ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή στην ΠΟΛ 1194/2017 διευκρινίζεται ότι : «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά

στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή στην παρ. 1 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, 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 ως προς την «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 26/7/2013 – 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../19-10-2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης εκδόθηκε κατόπιν του/2021 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου/13-10-2021) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 20/09/2021 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων των Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.Λ) και του Ν.4174/2013, η οποία αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, καθώς η αρμόδια φορολογική αρχή του εκδότη των στοιχείων ολοκληρώνοντας τον έλεγχο, διαπίστωσε κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2013 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της με αριθμό 128/2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της με αριθμό 131/2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015, δεδομένου ότι

ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων στις 13/10/2021, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων. Περαιτέρω, ισχύουν παράλληλα και οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής, σύμφωνα με την παρ. 27^α του άρθρου 66 του Ν. 4646/12-12-2019, ο δε χρόνος παραγραφής της χρήσης 2013, για τη συγκεκριμένη αιτία, εκπνέει στις 31/12/2024.

Επειδή περαιτέρω, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.5, αλλά και του προϊσχύοντος άρθρου 55 παρ. 1 του Ν.4174/2013, αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4646/2019 και καταλαμβάνει και το φορολογικό έτος 2014. Το δε φορολογικό έτος 2014 παραγράφεται στις 31/12/2025, με βάση τα προαναφερόμενα και για τη συγκεκριμένη αιτία.

Με βάση τα ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον επικουρικά προβαλλόμενο ισχυρισμό περί εφαρμογής της ΠΟΛ1249/2013 και την επίκληση της με αρ .170/2014 γνωμοδότησης του ΝΣΚ

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται την ΠΟΛ1249/2013, σύμφωνα με την οποία όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται τη γνωμοδότηση αρ. 170/2014 του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από την Διοίκηση με την ΠΟΛ 1071/2015 και σύμφωνα με την οποία ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Ωστόσο, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις εργασίες που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν υπέδειξε κάποιο τρίτο πρόσωπο, το οποίο παρείχε

τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια και κατ' επέκταση ότι λειτούργησε καλόπιστα ως προς τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από το συγκεκριμένο εκδότη και ως εκ τούτου δεν γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και δε δύναται να εφαρμοστούν στην προκειμένη περίπτωση οι ως άνω εγκύκλιοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 4/5/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

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

1. Η με αριθμό/**1-4-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
69.212,00 €	69.212,00 €

2. Η με αριθμό/**1-4-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρους εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
153.693,67 €	153.693,67 €

.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/**1-4-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
90.433,43 €	90.433,43 €

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/**1-4-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
48.400,00 €	48.400,00 €

5. Η με αριθμό **.../1-4-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
181.886,00 €	181.886,00 €

6. Η με αριθμό **.../1-4-2022** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
35.042,00 €	35.042,00 €

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.