



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01/09/2023

Αριθμός απόφασης: 594

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «*Υπηρεσίες βιολογικού καθαρισμού λυμάτων, κατασκευαστικές εργασίες συστημάτων άρδευσης, τροφοδοτικών, αγωγών ύδρευσης κλπ, χονδρικό εμπόριο χημικών προϊόντων και δραστηριότητες μηχανικών και συναφείς δραστηριότητες παροχής τεχνικών συμβουλών*» και έδρα στα, επί της οδού, Τ.Κ., κατά : **α)** της με αριθμό/**28-02-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), **β)** της με αριθμό/**28-02-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012), **γ)** της με αριθμό/**28-02-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013), **δ)** της με αριθμό/**28-02-2023** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, **ε)** της με αριθμό/**28-02-2023** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του

ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012 και **στ)** της με αριθμό/**28-02-2023** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις από 10/04/2023 έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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

Επί της από **04/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΣΙΑ Ε.Ε.» 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:

- Με την με αριθμό/**28-02-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12-2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 23.451,91€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 33.370,46€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **56.822,37€**. Περαιτέρω, καταλογίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης ύψους 4.356,81€
- Με την με αριθμό/**28-02-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12-2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 11.082,50€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 18.226,48€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **29.308,98€**. Περαιτέρω, καταλογίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης ύψους 4.106,23€
- Με την με αριθμό/**28-02-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12-2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.746,60€, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 4.524,00€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.070,60€**. Περαιτέρω, καταλογίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης ύψους 1.223,40€
- Με την με αριθμό/**28-02-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€.
- Με την με αριθμό/**28-02-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€.
- Με την με αριθμό/**28-02-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31-12-2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 28/02/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προστίμου ΚΦΔ που συντάχθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου για τα οικονομικά έτη 2012-2014 (χρήσεις 2011, 2012 & 2013), δυνάμει της με αρ./11-11-2022 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με υπ' αριθμ πρωτ./11-10-2022 πληροφοριακό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Β' Υποδιεύθυνση– Τμήμα Δ2), (εισερχόμενο έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων αριθμό πρωτ./11-10-2022) με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης 11/10/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επεξεργασίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), που αφορά στην προσφεύγουσα επιχείρηση, σύμφωνα με την οποία, στο οικονομικά έτη 2012, 2013 & 2014, η ανωτέρω επιχείρηση υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων έκδοσης της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ: Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κατά τις χρήσεις 2011 & 2012, κρίθηκαν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), και το εισόδημα προσδιορίστηκε εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.32 παρ.1 του ν.2238/94), ενώ στη χρήση 2013 προστέθηκε η καθαρή αξία των εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων ως λογιστικές διαφορές.

Κατά την έναρξη του ελέγχου, εστάλη στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ./23-11-2022 γνωστοποίηση - αίτημα παροχής στοιχείων, ενώ στο αρχείο της Υπηρεσίας υπήρχε κατασχεμένο το βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., έκρινε ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα έλαβε, στη χρήση 2011 τέσσερα (4) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 117.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 26.910,00, στη χρήση 2012 έλαβε τέσσερα (4) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 56.850,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13.075,00€ και στη χρήση 2013 έλαβε πέντε (5) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 14.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.335,00€, από την επιχείρηση «... .. του» με ΑΦΜ Ακολουθώντας, προσδιόρισε το εισόδημα των ελεγχόμενων ετών με την αφαίρεση από τις δαπάνες του οικείου φορολογικού έτους των ποσών των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων και επέβαλε τα αντίστοιχα πρόστιμα του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015.

Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./17-01-2023 σημείωμα διαπιστώσεων και τις συνημμένες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, επί του οποίου η τελευταία υπέβαλε το υπ'αριθμ./10-2-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκε από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτού, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Τα στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη δεν ήταν νέα στοιχεία, αλλά επρόκειτο για στοιχεία που θα μπορούσαν να είναι γνωστά στη φορολογική διοίκηση εντός της πενταετίας. Δεν θεωρούνται νέα στοιχεία τα όσα περιέρχονται από τη μία Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης στην άλλη. Με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. καθιερώνεται το ενιαίο της Φορολογικής Διοίκησης. Μετά την έναρξη του Κ.Φ.Δ. η περιέλευση στοιχείων σε τοπική Δ.Ο.Υ. από άλλη Υπηρεσία (π.χ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

ουδόλως καθιστά τα στοιχεία «νέα» και δεν μπορεί να παρατείνει την παραγραφή. Ήδη από το 2018 η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Τμήμα Α6 έστειλε έγγραφο προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας – Τμήμα Δ2 για συνδρομή σε έρευνα – παροχή στοιχείων στον εκδότη «.....».

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας απέστειλε στην προσφεύγουσα τις .../9-10-2018 & .../05-3-2019 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων και συνέταξε τις .../18-10-2018 & .../12-3-2019 εκθέσεις κατάσχεσης. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών τους κοινοποίησε το υπ'αριθμ./14-9-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις, στο οποίο υπέβαλαν υπόμνημα.

2. Άρνηση της εικονικότητας. Ο έλεγχος δέχεται ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν και δεν αμφισβητείται η αξία αυτών. Οι φορολογικές παραλείψεις και παραβάσεις του εκδότη δεν συνεπάγονται αναγκαίως ότι αυτός δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τα επίμαχα έργα είτε αυτοπροσώπως είτε υπεργολαβικά. Όλα τα έργα δεν απαιτούσαν τίποτα περισσότερο από μία τσάπα και ένα φορτηγό. Ο εκδότης κατείχε πράγματι μηχανήματα έργων και δεν γνωρίζει αν η χρήση αυτών ήταν νόμιμη ή παράνομη.
3. Καλή πίστη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. [4254/2014](#) (Α'85) σε πρώτο βαθμό*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι : «**1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ...**

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται*

ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και 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 ίδιου νόμου πενταετία**. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή ακολούθως, στο άρθρο 36 παρ. 3α του Κ.Φ.Δ., 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, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013 η έννοια της φοροδιαφυγής για εικονικά φορολογικά στοιχεία ορίζονταν στο άρθρο 19 παρ.4 του ν.2523/97, ως εξής : «*Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ. - 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι : «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.*»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αρ. πρωτ./11-10-2022 (πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων/11-10-2022) έγγραφο με το οποίο διαβιβάστηκε η από 11-10-2022 έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας με την εφαρμογή των διατάξεων των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) & Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) αποτελεί νέο στοιχείο, βάσει του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015. Το από 11/10/2022 Δελτίο Πληροφοριών, με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου **συνιστά νέο - συμπληρωματικό στοιχείο**, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ., καθώς περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής μετά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής.

Ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011) κατέστη αρχικά δεκαετής και κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ο χρόνος παραγραφής παρατείνεται ένα ακόμη έτος, ήτοι μέχρι 31-12-2023. Για τη χρήση 2012 η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής κατέστη δεκαετής, ήτοι έως 31.12.2023, ενώ για τη χρήση 2013 η αρχική προθεσμία παραγραφής κατέστη επίσης δεκαετής, ήτοι έως την 31/12/2024, τόσο βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β και 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, όσο βάσει των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. περί φοροδιαφυγής, όπου για τις χρήσεις αυτές (2012 & 2013) τυγχάνουν εφαρμογής και οι προαναφερόμενες διατάξεις περί φοροδιαφυγής. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012 & 01/01-31/12/2013 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων την 28-2-2023.

Επειδή, η επίκληση εκ μέρους της προσφεύγουσας των διαδικασιών που αφορούν στη διενέργεια του ελέγχου, όπως οι προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, οι εκθέσεις κατάσχεσης φορολογικών παραστατικών αποτελούν προπαρασκευαστικές πράξεις της διοίκησης, το πόρισμα δε περί της κρίσης της εικονικότητας προκύπτει με τη σύνταξη της αντίστοιχης έκθεσης ελέγχου. Περαιτέρω, αιτήματα συνδρομής ελέγχου μεταξύ των Υπηρεσιών της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και η έκθεση ελέγχου για τον εκδότη δεν αποτελεί νέο στοιχείο για το λήπτη, παρά μόνο με την ολοκλήρωση του ελέγχου στον ίδιο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 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. ...»

Επειδή, το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Κ.Φ.Δ. «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «,την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. [...]

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

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

Επειδή, 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 10, παρ. 8 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.): το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής το φέρει τόσο ο εκδότης του στοιχείου όσο και ο λήπτης του στοιχείου. Για το λόγο αυτό οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν δικαίωμα να επιβεβαιώνουν τα στοιχεία εκατέρωθεν από την δήλωση έναρξης εργασιών ή την ταυτότητά ή άλλο πρόσφορο στοιχείο. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου. Κάθε αντισυμβαλλόμενος έχει υποχρέωση να παρέχει κάθε αναγκαίο στοιχείο και φέρει την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Από την διάταξη αυτή συνάγεται ότι στην περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος λάβει φορολογικά στοιχεία στα οποία περιλαμβάνονται ανακρίβειες ως προς το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση του και τον Α.Φ.Μ. οφείλει να ειδοποιήσει άμεσα τον εκδότη για την επανόρθωση αυτών, γιατί διαφορετικά συμπεραίνεται ότι εσκεμμένως έδωσε λανθασμένα στοιχεία και η ευθύνη πλέον κατά την προσωπική μας άποψη μπορεί να καταλογιστεί αποκλειστικά στον ίδιο. Επίσης για λόγους διασφάλισης και επιβεβαίωσης των στοιχείων του αγοραστή, θεωρούμε δόκιμο στα φορολογικά στοιχεία να ζητείται να υπογράψει ο παραλήπτης κάτω από την έντυπη σημείωση «Ο παραλήπτης και βεβαιών την ακρίβεια των στοιχείων του αγοραστή». Στις περιπτώσεις που ο πωλητής υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών δε γνωρίζει την ιδιότητα του αγοραστή, πρέπει να ζητά από αυτόν να του δηλώνεται η ιδιότητα και εάν πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα είδη που αγοράζει για επαγγελματική χρήση ή για εξυπηρέτηση ιδιωτικής φύσης αναγκών και ανάλογα να εκδόσει τιμολόγιο ή απόδειξη λιανικής. (ΚΦΑΣ - Δ. Σταματόπουλος, εκδόσεις eliforin, 2013, ΣΕΛ. 1001)

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή

δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, 876/2002).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – τμήμα Α5 Κοζάνης, (αρ. φακέλου/30-10-2019) για τον εκδότη, διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Ο, προέβη σε έναρξη εργασιών το 2008 με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο ζωοτροφών και δευτερεύουσα τις γενικές κατασκευαστικές εργασίες για μονάδες ηλεκτροπαραγωγής και έδρα στο Ως επαγγελματική εγκατάσταση δήλωσε μια αποθήκη 70 τ.μ., δωρεάν παραχώρηση από τον πατέρα του Την ίδια χρονιά δήλωσε ως επέκταση δραστηριότητας: τις εργασίες εκσκαφών και το χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2010-2014 και τα φορολογικά έτη 2014-2016, ούτε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για την περίοδο 01.01.2008 - 31.12.2013, (περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. υπέβαλε μόνο έως το α' τρίμηνο της διαχειριστικής περιόδου 01.01.-31.12.2010). Δεν υπέβαλε για τα έτη 2009-2013 συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών.
- Στη χρήση 2011 η συνολική καθαρή αξία των αγορών του ανερχόταν σε 9.300,80€ (αφορούν σε αγορά δύο Ε.Ι.Χ.) και των πωλήσεων σε 2.534.630,85€ και στη χρήση 2012 η αξία των αγορών ανήλθε σε 862,00€, αφορώντας μάλιστα ανταλλακτικά αυτοκινήτου και των πωλήσεων σε 1.117.041,00€, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών των συναλλασσόμενων με αυτόν επιχειρήσεων.
- Από τις καταστάσεις ασφαλισμένων που απέστειλε ο Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης – Περιφερειακό Υποκατάστημα Μισθωτών Κοζάνης στην ανωτέρω ελεγκτική αρχή, κατόπιν σχετικού αιτήματός της, προκύπτει ότι απογράφηκε στις 05.06.2009 και απασχόλησε προσωπικό από τον 5^ο έως τον 10^ο μήνα του έτους 2009.
- Δε διέθετε τον απαραίτητο τεχνικό και μηχανολογικό εξοπλισμό, ούτε το κατάλληλο προσωπικό για την εκτέλεση των έργων, όπως περιγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.
- Δεν πραγματοποίησε κανενός είδους δαπάνες συναφείς με τον κύκλο εργασιών που εμφανίζει στις συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους.
- Σε πολλές περιπτώσεις, οι χρηματικές καταβολές στις οποίες υπήρχαν και προσκομίστηκαν τα σχετικά παραστατικά, δεν ανταποκρίνονται στα ποσά που αναγράφονται στα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα:

- κατά το έτος 2011 σύναψε τρία ιδιωτικά συμφωνητικά με την επιχείρηση ... του με Α.Φ.Μ:..... και έλαβε τρία (3) Τ.Π.Υ. για χωματουργικές εργασίες για την εκτέλεση του έργου «Αποχέτευση και εγκατάσταση επεξεργασίας λυμάτων κοινότητας

α/α	Φορολογικό στοιχείο	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Παρεχόμενη υπηρεσία
1	Τ.Π.Υ. .../14.10.2011	40.000,00€	9.200,00€	Σύνολο χωματουργικών εργασιών που απαιτούνται για την ολοκλήρωση των τελικών επιφανειών του έργου και την τελική διαμόρφωση του περιβάλλοντα χώρου με

				υπάρχοντα προϊόντα εκσκαφής τα οποία θα διαστρώσει με δικά του μέσα. Διάρκεια εκτέλεσης των εργασιών 45 ημέρες. Συντάχθηκε 01/09/2011. Κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. 13/10/2011 (πρόστιμο εκπροθέσμου) έναρξη εργασιών 3/9/2010.
2	Τ.Π.Υ./07.11.2011	47.000,00€	10.810,00€	Σύνολο χωματουργικών εργασιών που απαιτούνται για την περιμετρική περίφραξη των εγκαταστάσεων, καθώς και τη διαμόρφωση της ζώνης πυρασφάλειας και οδικής κυκλοφορίας. δικά του μέσα. Διάρκεια εκτέλεσης των εργασιών 45 ημέρες. Συντάχθηκε 3/10/2011. Κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. 07/11/2011 (πρόστιμο εκπροθέσμου) έναρξη εργασιών 05/10/2011.
3	Τ.Π.Υ./05.12.2011	30.000,00€	6.900,00€	Σύνολο χωματουργικών εργασιών που απαιτούνται για την προσαγωγή του καταθλιπτικού αγωγού από το αποχετευτικό δίκτυο της κοινότητας έως το αντλιοστάσιο αρχικής ανύψωσης των υπό κατασκευή εγκαταστάσεων βιολογικού καθαρισμού. Διάρκεια εκτέλεσης των εργασιών 20 ημέρες. Συντάχθηκε 30/11/2011. Κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. 30/11/2011 (πρόστιμο εκπροθέσμου) έναρξη εργασιών 02/12/2011.
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	117.000,00€	26.910,00€	

- κατά το έτος 2012 σύναψε δύο ιδιωτικά συμφωνητικά με την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ:..... και έλαβε δύο (2) Τ.Π.Υ. για χωματουργικές εργασίες για την εκτέλεση του έργου «Αποχέτευση και εγκατάσταση επεξεργασίας λυμάτων κοινότητας και δύο Τ.Π.Υ. για χωματουργικές εργασίες για το ίδιο έργο χωρίς συμφωνητικά

α/α	Φορολογικό στοιχείο	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Παρεχόμενη υπηρεσία
1	Τ.Π.Υ. .../30.06.2012	30.000,00€	6.900,00€	Σύνολο χωματουργικών εργασιών για τη διάνοιξη – διαμόρφωση οδού πρόσβασης στο βιολογικό καθαρισμό. Διάρκεια εκτέλεσης των εργασιών 20 ημέρες. Συντάχθηκε 08/06/2012. Κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στις 10/07/2012 (πρόστιμο εκπροθέσμου).
2	Τ.Π.Υ./12.11.2012	17.500,00€	4.025,00€	Χωματουργικές εργασίες διαμόρφωσης τελικού ανάγλυφου εδάφους πέριξ των δεξαμενών του βιολογικού καθαρισμού. Διάρκεια εκτέλεσης των εργασιών 30 ημέρες. Συντάχθηκε 12/10/2012. Κατατέθηκε στη

				Δ.Ο.Υ. 14/11/2012 (πρόστιμο εκπροθέσμου).
3	Τ.Π.Υ. ../15.11.2012	5.000,00€	1.150,00€	
4	Τ.Π.Υ. ../27.12.2012	4.350,00€	1.000,00€	
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	56.850,00€	13.075,00€	

- κατά το έτος 2013 δεν συνάφθηκαν ιδιωτικά συμφωνητικά και η προσφεύγουσα έλαβε πέντε (5) Τ.Π.Υ. έκδοσης της επιχείρησης

α/α	Φορολογικό στοιχείο	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Παρεχόμενη υπηρεσία
1	Τ.Π.Υ... /18.01.2013	4.000,00€	920,00€	
2	Τ.Π.Υ. ../29.01.2013	1.800,00€	414,00€	
3	Τ.Π.Υ. ../05.02.2013	4.200,00€	966,00€	
4	Τ.Π.Υ. ../19.02.2013	3.000,00€	690,00€	
5	Τ.Π.Υ. ../11.03.2013	1.500,00€	345,00€	
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	14.500,00€	3.335,00€	

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. στις τράπεζες διαπιστώθηκε η έκδοση επιταγών, εκ των οποίων πληρώθηκε μικρό μόνο μέρος αυτών που δεν ξεπερνά τις 8.000,00€. (σελ. 13 έως 15 της έκθεσης της έκθεσης φόρου εισοδήματος).
- Οι περισσότερες εκ των ως άνω συναλλαγές δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, αλλά με τη χρήση μετρητών, καθώς όπως χαρακτηριστικά δήλωσε η προσφεύγουσα στην αρμόδια Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας – Τμήμα Δ6: *«για τα εννιά τιμολόγια των ετών 2012-2013 ο με παρέπεισε να του καταβάλλω μετρητά για δικούς του λόγους, που τότε μου είχαν φανεί αληθοφανείς (έλεγε ότι φοβόταν για κάποια κατασχετήρια), με την απαράβατη συμφωνία όμως ότι μόλις θα ήταν εφικτό θα προέβαινε ο ίδιος σε ισόποσες καταθέσεις στον τραπεζικό του λογαριασμό και θα μου παρέδιδε τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης, καθώς τα περισσότερα τιμολόγια ήταν άνω των 3.000,00€ και έπρεπε υποχρεωτικά να εξοφληθούν μέσω τράπεζας. Επίσης μου είχε ζητήσει επιλεκτικά κάποια μικρά ποσά σε επιταγές, τις οποίες θα χρησιμοποιούσε για την πληρωμή υποχρεώσεων του προς τρίτους, όπως τουλάχιστον μου είχε πει τότε. Έτσι και έγινε, αφού πέραν των οκτώ (8) επιταγών που αναφέρονται στην κλήση σας και ήταν συνολικής αξίας 8.770,00€, έχω καταβάλλει τμηματικά σε αυτόν μετρητά (χωρίς να είμαι σε θέση να προσδιορίσω ακριβείς χρόνους και ποσά) το συνολικό ποσό των 75.325€, όσο δηλαδή το άθροισμα των ποσών των πλαστών καταθετηρίων της PROBANK...».*
- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο ότι οι εργασίες έλαβαν χώρα από το, πλην δύο ιδιωτικών συμφωνητικών, ενώ επέλεξε να συνεργαστεί και να αναθέσει τμήμα της εργολαβίας που της ανατέθηκαν από το Δήμο ... και το νοσοκομείο στον εκδότη δεχόμενος όρους συναλλαγής μη σύλληπτους φορολογικά.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι σύμφωνα από την έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Κοζάνης στον εκδότη προκύπτει ότι αυτός διέθετε μηχανήματα έργου, τα οποία χρησιμοποιούσε παρά το γεγονός ότι είχε ανακληθεί η άδεια χρήσης τους, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς ο στα έτη 2008 & 2009 διέθετε τρία μηχανήματα έργου, εκ των οποίων το ένα μεταβιβάστηκε το 2008, το δεύτερο μεταβιβάστηκε το 2010, ενώ το τρίτο δεν έχει ταξινομηθεί και απογραφεί, ενώ για τα δύο τελευταία είχε ήδη ανακληθεί η άδεια χρήσης τους.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Η ανωτέρω γνωμοδότηση εκδόθηκε κατόπιν σχετικού ερωτήματος, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης): 1. Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος. 2. Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι : «Κατά τη διάταξη της [παραγράφου 1 του άρθρου 30](#) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣΤΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992). Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#)) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύναται, κατά το [άρθρο 18§2](#) του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣΤΕ 1512/2013, [ΣΤΕ 753/2012](#), ΣΤΕ 327/2000, ΣΤΕ 4033/1999, ΣΤΕ 806/1998, ΣΤΕ 3990/1998, ΣΤΕ 2329/1997, ΣΤΕ 3509/1994, ΣΤΕ 6004/1996, ΣΤΕ 4786/1996 κλπ).

Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣΤΕ 505/2012](#)).....»

Επειδή, η προσφεύγουσα που φέρει το βάρος της απόδειξης της καλής πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι οι περιγραφόμενες στα επίμαχα Τ.Π.Υ. εργασίες πραγματοποιήθηκαν εν αγνοία της από άλλα, παρέχοντα τις υπηρεσίες αυτές πρόσωπα.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε πλήρως ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια που φαίνεται να παρασχέθηκαν από τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι εικονικά με την έννοια ότι δεν πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντα και εκδότη, καθώς όπως αποδείχθηκε δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις κρινόμενες συναλλαγές. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη, αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντα δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση του εκδότη των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι, ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λ.π., είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/02/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Προστίμου του άρ.7παρ.3 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **04/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΣΙΑ Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ:.....**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1)Επί της με αριθμό **.../28-02-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011)

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	23.451,91 €	23.451,91 €
Πιστωτικό υπόλοιπο που επιστράφηκε	4.356,81 €	4.356,81 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	33.370,46 €	33.370,46 €
Συνολικό ποσό	61.179,18 €	61.179,18 €

2)Επί της με αριθμό **..../28-02-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012)

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	11.082,50 €	11.082,50 €
Πιστωτικό υπόλοιπο που επιστράφηκε	4.106,23 €	4.106,23 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	18.226,48 €	18.226,48 €
Συνολικό ποσό	33.415,21 €	33.415,21 €

3)Επί της με αριθμό/28-02-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013)

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.746,60 €	1.746,60 €
Πιστωτικό υπόλοιπο που επιστράφηκε	1.223,40 €	1.223,40 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	4.524,00 €	4.524,00 €
Συνολικό ποσό	8.294,00 €	8.294,00 €

4)Επί της με αριθμό .../28-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011.

Πρόστιμο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00 €	2.500,00 €

5)Επί της με αριθμό .../28-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012.

Πρόστιμο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00 €	2.500,00 €

6)Επί της με αριθμό .../28-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013.

Πρόστιμο	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00 €	2.500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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