



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 03-11-2023

Αριθμός απόφασης: e966

**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. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

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

4. Τη με ημερομηνία **15/06/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ίσκου Αικατερίνης του Πέτρου με **ΑΦΜ:047551022**, κατά:

α) της με αριθμό/23-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,

β) της με αριθμό/23-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012,

γ) της με αριθμό/23-05-2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 Ν 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 και

δ) της με αριθμό/23-05-2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ-ΠΔ 186/92, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/23-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος ύψους 729,75€, πρόσθετος φόρος ύψους 875,70€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 257,64€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.863,09€, λόγω λήψης εννέα (9) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 6.940,24€, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ –» (η μερικώς εικονική αξία προσδιορίζεται στο 60% της καθαρής αξίας και ανέρχεται σε 4.164,14€).

Με την με αριθμό/23-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κύριος ύψους 957,75€ και πρόσθετος φόρος ύψους 1.149,30€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.107,05€, λόγω λήψης εννέα (9) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 6.940,24€, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ –» (η μερικώς εικονική αξία προσδιορίζεται στο 60% της καθαρής αξίας και ανέρχεται σε 4.164,14€).

Με την με αριθμό/23-05-2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (Άρθρο 79 Ν 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 478,75€ (957,75*50%), διότι υπέπεσε στην παράβαση διενέργειας έκπτωσης φόρου εισρών ως λήπτης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την με αριθμό/23-05-2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ-ΠΔ186/92 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 1.665,66€, διότι υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εννέα

(9) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία η εικονική τους αξία προσδιορίζεται στο 60% της καθαρής τους αξίας. Η μερικώς εικονική αξία αυτών ανέρχεται στο ποσό των 4.164,14€ πλέον ΦΠΑ, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ»-....., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10 & 11 και 18§2 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν 2523/97, την έννοια των διατάξεων των άρθρων 55§1^ε, 66§5 & 67 του ΚΦΔ, που επισύρει τις διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν 4337/2015.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, δυνάμει της υπ' αριθμ...../12-07-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της, καθότι περιήλθαν σε γνώση της εν λόγω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ./14-06-2022 έγγραφο της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης, με το οποίο ενημέρωσαν τη ΔΟΥ Έδεσσας ότι η επιχείρηση «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ»-..... εξέδωσε κατά τη χρήση 2012 εννέα (9) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα.

Ο έλεγχος διαπίστωσε τη λήψη και καταχώρηση στα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας εννέα (9) φορολογικών στοιχείων έκδοσης της «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά και ειδικότερα ως προς το 60% της καθαρής τους αξίας. Τα αποτελέσματα του ελέγχου αναγράφονται στις από 23-05-2023 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Ε., Φ.Π.Α., και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Σύμφωνα με τα πορίσματα των ως άνω εκθέσεων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του αρ.7 παρ.3 περ.β' του ν. 4337/2015, 40% επί της εικονικής αξίας ($4.164,14\text{€} \times 40\% = 1.665,66\text{€}$) λόγω λήψης εννέα μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το 60% της συνολικής καθαρής αξίας, ήτοι 4.164,14€ ($6.940,24\text{€} \times 60\%$) πλέον Φ.Π.Α. Στη φορολογία εισοδήματος ο έλεγχος αφαίρεσε από τις δαπάνες την αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων.

Στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα αφαιρώντας την αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών αντίστοιχα και προέβη στην επιβολή του κατά το άρθρο 6 του ν. 2523/97, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, προστίμου ΦΠΑ.

Ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε το υπ' αριθμ...../2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./16-05-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων τις οποίες ο έλεγχος απέρριψε και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή. Οι επικαλούμενες από τον έλεγχο διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του Ν 4987/2022 δεν έχουν αναδρομική εφαρμογή για το επίδοκο οικονομικό έτος 2013. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ 1738/2017.

2) Αρνείται την κατηγορία περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Έλαβε όλα τα προϊόντα που αναφέρονται στα φερόμενα εικονικά τιμολόγια. Τα προϊόντα για τα οποία φέρεται να μην έχει διατηρήσει τα αντίστοιχα τιμολόγια, υπέστησαν βλάβη στην πορεία του χρόνου και αντικαταστάθηκαν. Συνέτρεχε συγγνωστή πλάνη σχετικά με την υποχρέωσή της να διατηρήσει τα τιμολόγια από το έτος 2012 έως σήμερα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ.10 του ν.4987/2022: «*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....*».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 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 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) ... 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 περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος*».

Επειδή, στο άρθρο **68 παρ 2 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 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. 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 και 2 του Ν.2859/2000 «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή, στο άρθρο 79 του Ν 4472/2017 ορίζεται ότι «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕφΑθ 4574/3013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται «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, 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, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 του Υπουργείου Οικονομικών της Δ/νσης ελέγχων έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, όπου ορίζεται ότι: «....Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανόμενου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (δετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού

φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 5ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω (ως προς τον ΦΠΑ), μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (κατά το πραγματικό)- εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ.1 ν.2238/94 και 57 παρ.1 ν.2859/2000) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ.2 περ. β' ν.2238/94 και 49 παρ.3 ν.2859/2000).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.3 του Ν.4987/2022 «α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αβ) 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 το οποίο αφορούν.».

Επειδή, με την **Πολ. 1192/2017** έγινε δεκτή η γνωμοδότηση 268/2017 του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία: «Ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικράτειας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78(§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012».

Επειδή, στο άρθρο 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά

ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.».

Επειδή, κατά την κρινόμενη χρήση, 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, με την εγκύκλιο Ε 2057/25-09-2023 δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων. Ειδικότερα, με την ως άνω εγκύκλιο ορίζεται ότι η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 01-01-2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν 4646/2019.

Επιπλέον, στην παράγραφο 4 της προαναφερθείσας εγκυκλίου ορίζεται ότι

« 4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 και της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (σχετ. Εγκ. 2042/2022). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.».

Επειδή, το με αριθ. πρωτ./14-06-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης προς τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, αποτελεί νέο στοιχείο αφού περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (Έδεσσας) μετά την παρέλευση του χρόνου της πενταετούς παραγραφής (στο ένατο έτος). Συνεπώς, για την με αριθμό/23-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και τη με αριθμό/23-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, συντρέχει περίπτωση δεκαετούς παραγραφής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 2 και 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, ενώ για την με αριθμό/23-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, δε συντρέχει περίπτωση δεκαετούς παραγραφής, λόγω μη ύπαρξης αρχικής πράξης.

Επειδή, επιπρόσθετα αναφορικά με τη φορολογία ΦΠΑ, δε συντρέχει ούτε περίπτωση δεκαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής, ήτοι εφαρμογή του άρθρου 66 του ΚΦΔ, καθώς από τον έλεγχο των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ανέρχεται στο ποσό των 957,75€, δηλαδή σαφώς μικρότερο από τα όρια που τίθενται στην παράγραφο 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ και συνεπώς το δικαίωμα το Δημοσίου, κατά το χρόνο έκδοσης της με αριθμό/23-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη ότι η με αριθμό/23-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ είναι παρακολουθηματική της πράξης του σχετικού φόρου, η μη νόμιμη έκδοση πράξης φόρου (ΦΠΑ) δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν 4472/2017.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο καθίσταται βάσιμος και γίνεται εν μέρει αποδεκτός, ήτοι μόνο ως προς την με αριθμό/23-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και την με αριθμό/23-05-2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 Ν 4472/2017).

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4987/2022** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4987/2022** 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, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4987/2022** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «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, επιφυλασσόμενων 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 20, παρ. 4 του Ν. 3842/2010**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή 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. (Στε 506/8-2-2012).

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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης στον εκδότη προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.» εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τα κάτωθι παραστατικά:

- 1) ΤΠΥ αριθμός/23-01-2012 – καθαρής αξίας 3.800,00€ και μεικτής (πλέον ΦΠΑ 23%) 4.674,00€.- Περιγραφή υπηρεσίας: κατασκευή διαδικτυακού τόπου web site
- 2) ΤΠΥ αριθμός/24-01-2012 – καθαρής αξίας € 1.600,00 και μεικτής (πλέον ΦΠΑ 23%) 1.968,00€.- Περιγραφή υπηρεσίας: σύστημα διαχείρισης περιεχομένου (CMS) ΤΠΥ αριθμός 379/25-01-2012 – καθαρής αξίας 500,00€ και μεικτής (πλέον ΦΠΑ 23%) 615,00€.- Περιγραφή υπηρεσίας: ενέργειες βελτιστοποίησης για μηχανές αναζήτησης
- 3) ΤΠΥ αριθμός/25-01-2012 – καθαρής αξίας 400,00€ και μεικτής (πλέον ΦΠΑ 23%) 492,00€.- Περιγραφή υπηρεσίας: εγγραφή χρηστών βιβλίο επισκεπτών Newsletter
- 4) ΤΠΥ αριθμός/01-02-2012 – καθαρής αξίας 450,00€ και μεικτής (πλέον ΦΠΑ 23%) 553,50€.- Περιγραφή υπηρεσίας: φιλοξενία ιστοσελίδας
- 5) ΔΑΤ αριθμός/26-01-2012 – καθαρής αξίας 1.200,00€ και μεικτής (πλέον ΦΠΑ 23%) 1.476,00€.- Περιγραφή υπηρεσίας: πρόγραμμα διαχείρισης
- 6) ΔΑΤ αριθμός/01-02-2012 – καθαρής αξίας 400,00€ και μεικτής (πλέον ΦΠΑ 23%) 492,00€.- Περιγραφή προϊόντος : εκτυπωτής
- 7) ΔΑΤ αριθμός/02-02-2012 – καθαρής αξίας 1.400,00€ και μεικτής (πλέον ΦΠΑ 23%) 1.722,00€.- Περιγραφή προϊόντος :
- 8) ΔΑΤ αριθμός .../03-02-2012 – καθαρής αξίας 1.300,00€ και μεικτής (πλέον ΦΠΑ 23%) 1.599,00€.- Περιγραφή προϊόντος:
- 9) ΔΑΤ αριθμός/04-02-2012 – καθαρής αξίας 1.500,00€ και μεικτής (πλέον ΦΠΑ 23%) 1.845,00€.- Περιγραφή προϊόντος:

Σύνολο Μεικτής Αξίας Τιμολογίων : 15.436,50€

Η ανωτέρω συνολική μεικτή αξία των τιμολογίων εξοφλήθηκε ως εξής : την 13^η Φεβρουαρίου 2012 πραγματοποιήθηκε κατάθεση μετρητών ύψους 6.900,00€ στον λογαριασμό της ALPHA BANK, του οποίου δικαιούχος είναι η, διακριτική επωνυμία της Η ανωτέρω συναλλαγή διενεργήθηκε σε κατάσταση της ALPHA BANK (0873) στην ΑΡΙΔΑΙΑ του Νομού ΠΕΛΛΑΣ (όπου και η έδρα της επιχείρησης) και με το καταθετήριο παραστατικό να φέρει ως

ενεργούνται την κατάθεση την (όπως προκύπτει από την σύγκριση της υπογραφής επί του καταθετηρίου παραστατικού και της υπογραφής που τέθηκε από την σε άλλα έγγραφα που την αφορούν, όπως στο αίτημα ολοκλήρωσης της πράξης της επένδυσης, στο αίτημα συμμετοχής στην επιχορηγούμενη δράση καθώς και σε υπεύθυνες δηλώσεις της.

Όμως, **την ίδια ημέρα, δηλαδή την 13^η Φεβρουαρίου 2012**, σε κατάσταση της ALPHA BANK επί της οδού Εγνατίας στην ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, πραγματοποιείται κατάθεση μετρητών ύψους **8.536,50€** στον λογαριασμό της ALPHA BANK, του οποίου δικαιούχος είναι η διακριτική επωνυμία της, σε εξόφληση του υπολοίπου της συνολικής μεικτής αξίας των τιμολογίων. Το καταθετήριο παραστατικό της πράξης αυτής, **δεν** φέρει την υπογραφή της ως ενεργούσης την κατάθεση, αλλά άλλου προσώπου και συγκεκριμένα την υπογραφή του του, ο οποίος κατά το πληροφοριακό δελτίο/2013 φέρεται εμπλεκόμενος στην έκδοση εικονικών τιμολογίων ως υποκρυπτόμενος διαχειριστής της

Η στις 24-11-2014 υπέβαλε στον ενδιάμεσο φορέα υλοποίησης του προγράμματος ΚΟΙΝΩΝΙΑ της ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ ΑΕ υπεύθυνη δήλωση ότι η ανωτέρω κατάθεση διενεργήθηκε από τον ως εξυπηρέτηση λόγω φόρτου εργασίας της και στα πλαίσια φιλικής σχέσης που είχε με αυτόν.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι απέκτησε τα προϊόντα που αναφέρονται στα υπό κρίση μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, στην αξία που αναγράφεται στα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία, ούτε τη σχέση της με τον του, ο οποίος προέβη στην εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών με την καταβολή του υπολοίπου των 8.536,50€ και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 15-06-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα:

- 1)Την επικύρωση : α)της με αριθμό/2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και β) της με αριθμό/2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 και
- 2)Την ακύρωση: α) της με αριθμό/2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και β) της με αριθμό/2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 Ν 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, βάσει της παρούσας απόφασης

- 1) Υπ'αριθμ...../2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 79 Ν 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012

Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
478,75€	0,00€

- 2) Υπ'αριθμ...../2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Ποσό για καταβολή		2.107,05€	0,00€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13.430,90€	13.430,90€	13.430,90	0,00€

- 3) Υπ'αριθμ...../2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (για καταβολή)

Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
395,06€	2.258,15€	2.258,15€	1.863,09€

- 4) Υπ'αριθμ...../2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012

Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
1.665,66€	1.665,66€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής 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.