



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 02-11-2023



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 951

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : Θεσ/νίκη, 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), 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 της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου της πόλης, για την ατομική επιχείρηση που είχε με έδρα τη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της με αριθμ./08-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτος 2013, β) της με αριθμ./08-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2012-31.12.2012, της Προϊσταμένης του

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

6.Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Το από 03-07-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος

8.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/08-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012), της Προϊσταμένης του, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 49.817,52€, και πρόσθετος φόρος, ύψους 59.781,02€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.546,45€, ήτοι συνολικό ποσό 115.144,99 €.

Με την αριθμό/08-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, της Προϊσταμένης του, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 46.000,00 €, και πρόσθετος φόρος ύψους 55.200,00€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 2012, ήτοι συνολικό ποσό 101.200,00 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με βάση τις από 08/5/2023: α) Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος βάσει των διατάξεων του ν. 2238/94 οικ. έτους 2013 και β) Έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000 φορ. περιόδου 2012 του Οι συγκεκριμένες εκθέσεις συντάχθηκαν μετά από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με βάση την με αριθ. /16-02-2023 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης του, που εκδόθηκε σε συνέχεια της με αρ. /2021 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /23-10-2020 δελτίο πληροφοριών της μετά της συνημμένης από 15-10-2019 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ προς τη Δ.Ο.Υ. (εισ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.: /2-11-2020), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων έλαβε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 120.000,00€ πλέον ΦΠΑ, από την με ΑΦΜ και δραστηριότητα «γενικές κατασκευαστικές εργασίες για κτίρια», στη χρήση 2012.

Κατόπιν διεξαγωγής ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., προς αξιοποίηση της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την «.....» έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 200.000,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή, και επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ύψους 80.000,00€ δυνάμει της με αριθ. /21-12-20 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ.

Ακολούθως, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. η με αριθ. /2021 εντολή ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α., η οποία όπως προαναφέραμε έλαβε νέο αριθμό εντολής /16-02-2023 της Προϊσταμένης του λόγω της μεταβίβασης της αρμοδιότητας στο κατόπιν της με αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α' 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Κατόπιν της διαπίστωσης της λήψης και καταχώρισης από τον προσφεύγοντα έντεκα εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 200.000,00€ εκ των οποίων τα δέκα ήταν και πλαστά, ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τα τηρηθέντα βιβλία της επιχείρησης για την ελεγχόμενη χρήση σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 30 παρ. 4 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε τα οικονομικά της αποτελέσματα τόσο λογιστικά όσο και εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 30 και 32 του ν. 2238/1994. Επειδή τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη ήταν μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 2 του Ν. 2238/94 λήφθηκαν ως τελικά καθαρά κέρδη τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, με τον περιορισμό ότι σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού

κέρδους που τελικά αντιστοιχεί σε αυτά, δεν είναι δυνατόν να είναι ανώτερος του 75%. Επειδή τα λογιστικά κέρδη ύψους 139.326,48€, που προσδιορίστηκαν λογιστικά, αντιστοιχούν σε συντελεστή καθαρού κέρδους 75,36%, τα τελικά φορολογητέα κέρδη περιορίστηκαν στο ποσό των 138.661,16€ που αντιστοιχεί σε συντελεστή καθαρού κέρδους 75%.

Περαιτέρω, ο έλεγχος έλαβε υπόψη ως εκροές τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης, όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν 2859/2000 περί άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα για έκπτωση φόρου ποσού 46.000,00 που αφορά τα μη νόμιμα λόγω εικονικότητας παραστατικά καθαρής αξίας 200.000,00€.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. .../2023 σημείωμα διαπιστώσεων με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων, επί του οποίου κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ./10-4-2023 Υπόμνημα. Οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο και ακολούθως συντάχθηκαν οι ανωτέρω αναφερόμενες Εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/07-06-2023 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η αξίωση του Δημοσίου είναι παραγεγραμμένη, διότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία
2. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων – μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών .

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Ως προς τον φόρο εισοδήματος:

Επειδή, στο άρθρο 70 παρ. 10 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι : «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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, σύμφωνα με το άρθρο το 84 παρ. 1 του Ν.2238/94, όπου ορίζεται ότι «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», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου 84, «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.»

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε 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 της Προϊσταμένης 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 της Προϊσταμένης 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 την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων...Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. 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 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 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. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) έχει υποβληθεί η αριθμ. καταχ./22-07-2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και η με αρ./07-03-2013 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την νομολογία, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφλωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000). Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία, η οικεία Αρχή, προκειμένου να εκδώσει τις

ως άνω καταλογιστικές πράξεις, μπορεί είτε να συντάξει τη σχετική 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 ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣΤΕ 3953-54/2012, 2122/2012, 3705/2011, 459/2009, 3293/2008, 572-574/2007).

Εν προκειμένω, το με αριθ. πρωτ./23-10-2020 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ μετά της συνημμένης από 15-10-2019 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ προς τη Δ.Ο.Υ. (εισ. Πρωτ. Δ.Ο.Υ.:/02-11-2020), συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο για την προσφεύγουσα επιχείρηση, το οποίο περιήλθε εις γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής πέραν της αρχικώς πενταετούς προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής, με αποτέλεσμα η παραγραφή του σχετικού δικαιώματος για τη χρήση 2012 να λήγει την **31-12-2023**, ήτοι 10 έτη από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης ελεγχόμενης χρήσης 2012 (31-12-2013), και η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέσθηκε εντός του χρόνου αυτού.

Εξάλλου, η εν λόγω “το πρώτον” παράταση της παραγραφής προβλεπόταν εξ αρχής στο νομοθετικό πλαίσιο και ως εκ τούτου δεν αποτελεί αναδρομική επιβολή φόρου, ούτε τυγχάνουν εφαρμογής οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις περί “εκ των υστέρων διαδοχικών παρατάσεων”.

Περαιτέρω, η αρμόδια φορολογική αρχή δεν θα μπορούσε να είχε λάβει γνώση των ανωτέρω συμπληρωματικών στοιχείων εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής, ακόμη κι αν επιδείκνυε τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι αν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στον νόμο, αφού για την ολοκλήρωση των συμπερασμάτων του ελέγχου και τη θεμελίωση της εικονικότητας, μεταξύ άλλων, των ένδικων τιμολογίων απαιτούνταν η ολοκλήρωση της έρευνας ως προς τον εκδότη. Το πόρισμα περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και λήψεως αυτών από τον προσφεύγοντα, έγινε γνωστό το πρώτον με το με αριθ. πρωτ./23-10-2020 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ μετά της συνημμένης από 15-10-2019 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ.

Συνακόλουθα, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς το ΦΠΑ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 παράγραφος 1 και 2 του Ν.2859/2000, ορίζεται ρητά ότι «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 τη διάταξη του αρ. 49§3 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ., 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή, σε ότι αφορά την πράξη ΦΠΑ, η ύπαρξη αρχικής πράξης αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις των άρθρων 49 και 57 του νόμου 2859/2000, σε συνδυασμό με την αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ. 1125/2004 του Υπ. Οικονομικών, όπου γίνεται ρητή αναφορά για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης μετά την παρέλευση στη φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, έστω και αν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο με βάση τα προαναφερόμενα, δε συντρέχει περίπτωση δεκαετούς παραγραφής, κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για τη χρήση 2012 έχει παραγραφεί την 31/12/2017. Περαιτέρω δεν τυγχάνουν

εφαρμογής ούτε οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής καθώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4.1 της εγκυκλίου 2057/2023 η διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας δεν ξεπερνά τις 50.000,00€.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται **αποδεκτός** για την εν λόγω πράξη

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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 για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, 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, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ «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 ΚΦΔ «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, 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 αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με το αρ. πρωτ./23-10-2020 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. μετά της συνημμένης από 15-10-2019 έκθεσης ελέγχου ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: ήταν κατά τη χρήση 2012, φορολογικώς μεν υπαρκτή πλην όμως κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και τα είδη που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

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

σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο 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, η προσβαλλόμενη πράξη (φορολογίας εισοδήματος) είναι επαρκώς, σαφώς και ειδικώς αιτιολογημένη, με αναλυτική αναφορά των κανόνων που ρυθμίζουν την έκδοσή της και της συνδρομής των πραγματικών και νομικών συνθηκών που την επιβάλλουν, όπως προκύπτει από το σώμα της και την Έκθεση Ελέγχου που τη συνοδεύει. Ειδικότερα, οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση αναλύονται στην από 08/05/2023 Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος βάσει των διατάξεων του ν. 2238/94 οικ. έτους 2013, η οποία συντάχθηκε μετά από ουσιαστική εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στο με αριθ. πρωτ./23-10-2020 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ και της συνημμένης από 15-10-2019 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ προς τη Δ.Ο.Υ., καθώς και όλων των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου. Στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, καθώς και στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της πιο πάνω έκθεσης ελέγχου του, γίνεται αναλυτικά αναφορά στη νομική και πραγματική βάση και στα στοιχεία που αποδεικνύουν την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

Εξάλλου ο αντίδικος δεν επικαλέστηκε ούτε ενώπιον του ελέγχου, αλλά ούτε και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κανένα κρίσιμο στοιχείο, το οποίο να δύναται να ανατρέψει την ως άνω πλήρως τεκμηριωμένη κρίση της φορολογικής αρχής. Αντιθέτως, όλοι οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του έχουν απορριφθεί πλήρως αιτιολογημένα από τον έλεγχο σε απάντηση του Υπομνήματος που κατέθεσε κατόπιν κοινοποίησης των προσωρινών πράξεων. Συγκεκριμένα, στην έκθεση ελέγχου Εισοδήματος του αναφέρονται επί λέξει τα ακόλουθα: «-Βάσει του με αριθ./2012 συμφωνητικού που είναι κατατεθειμένο στο αρχείο της ..Δ.Ο.Υ. ο ελεγχόμενος και η με ΑΦΜ συμφώνησαν να συνεργαστούν για παροχή υπηρεσιών για επένδυση τοίχων με πέτρα σε μία ξενοδοχειακή μονάδα στη θέση στον Δήμο, στα πλαίσια του συμφωνητικού υπεργολαβίας του ελεγχόμενου με την με ΑΦΜ, με ημερομηνία 01/02/2012. Το εν λόγω συμφωνητικό υπογράφηκε από τον ελεγχόμενο και την διαχειρίστρια και μοναδικό μέλος της, με ΑΦΜ, αγρότισσα από την Σκύδρα.

Σημειώνεται ότι το εν λόγω συμφωνητικό μεταξύ ελεγχόμενου και «.....» ουδέποτε κατατέθηκε στον έλεγχο, ενώ και σε μεταγενέστερο έλεγχο όπου ο ελεγχόμενος επικαλείται πάλι συμφωνητικά υπεργολαβίας με την για τα έτη 2014-2015, αυτά δεν είναι

καταχωρημένα στο TAXIS, δεν έχουν δηλ. δηλωθεί ηλεκτρονικά από την εν λόγω εταιρία, παρότι έχει υποβάλλει κατάσταση συμφωνητικών με άλλες επιχειρήσεις.

Βάσει του/2012 συμφωνητικού με την, στην ενδεικτική δαπάνη των εργασιών που θα αναλάβει η ποσού 180.000,00€ συμπεριλαμβάνονται οι μισθοί, δώρα, επιδόματα κλπ, η ασφάλιση του προσωπικού με υποχρέωση της να συντάσσει καταστάσεις με το προσωπικό που εργάστηκε και να καταβάλλει στον αρμόδιο ασφαλιστικό φορέα τις ασφαλιστικές εισφορές του προσωπικού που απασχολεί, η μεταφορά του προσωπικού προς και από τον τόπο των έργων, η διαμονή και διατροφή του προσωπικού, η προμήθεια και μεταφορά των υλικών που θα χρειαστούν κλπ. Επίσης η θα διαθέσει τα απαραίτητα εργαλεία, μηχανήματα και μέσα που θα χρειαστούν.

Όπως προαναφέρθηκε όμως η δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό πλην ενός μικρού χρονικού διαστήματος το έτος 2008, δεν πραγματοποίησε αγορές και άλλα έξοδα, δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα ή αυτοκίνητα. Βέβαια, σύμφωνα με τον ελεγχόμενο και το υπόμνημα που κατέθεσε, αυτά αποτελούν τυπικές παραβάσεις και όχι θεμελιώδη συστατικά μιας υπαρκτής επιχείρησης. [...]

Σχετικά με την πληρωμή των εργασιών, στο συμφωνητικό αναφέρεται πως αυτή θα γίνεται κατόπιν ανακεφαλαιωτικών επιμετρήσεων ανά τακτικά διαστήματα κατόπιν συνεννόησης. Και λίγο παρακάτω αναφέρεται πως οι πληρωμές των πιστοποιήσεων θα διενεργούνται εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία έκδοσης του σχετικού παραστατικού μετρητοίς.

Όπως όμως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. και καταγράφεται στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την, η εν λόγω επιχείρηση από 1/1/2009 έως 31/12/2012 δεν πραγματοποίησε καμία αγορά, δεν απασχόλησε προσωπικό σύμφωνα με έγγραφο του ΙΚΑ Καλαμαριάς, ενώ δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα, αυτοκίνητα κι επομένως υλικοτεχνική υποδομή για να εκπληρώσει οποιαδήποτε εργασία ή παροχή. **Σχετικά με τις πληρωμές , αυτές βάσει του συμφωνητικού θα γίνονταν ανά τακτικά διαστήματα με την πρόοδο του έργου και εντός 30 ημερών μετά από την έκδοση του σχετικού τιμολογίου. Η πληρωμή των τιμολογίων αυτών (έντεκα τιμολόγια συνολικής αξίας 200.000,00€ με μέση αξία περίπου 18.000,00€) δεν γίνονταν μέσω τραπεζής, αλλά τοις μετρητοίς. Να σημειωθεί ότι ούτε και εκ των υστέρων ο ελεγχόμενος δεν έχει προσκομίσει τα επίμαχα τιμολόγια.**

-Στο ίδιο συμφωνητικό αναφέρεται ότι η πληρωμή θα γίνεται κατόπιν ανακεφαλαιωτικών επιμετρήσεων ανά τακτά διαστήματα και θα εκδίδεται το σχετικό τιμολόγιο προσαυξημένο με τον

ΦΠΑ, ενώ το 3% του τιμολογίου για προκαταβολή φόρου εισοδήματος θα αποδίδεται από την στο δημόσιο. Από το TAXIS δεν προκύπτει καμία πληρωμή του 3% από την στο Δημόσιο, ενώ οι ημερομηνίες των τιμολογίων (30/9 και 9/12 μέχρι 31/12) της με παραλήπτη τον ελεγχόμενο, που σύμφωνα με το συμφωνητικό είναι και ημερομηνίες περάτωσης τμημάτων του έργου βάσει επιμετρήσεων, δεν αντιστοιχούν και είναι πολύ μεταγενέστερες των ημερομηνιών των τιμολογίων που εξέδωσε ο ελεγχόμενος προς την «.....» για τις υπηρεσίες που παρείχε για το ίδιο έργο. Δηλ. το έργο για το οποίο ο ελεγχόμενος επικαλείται ότι πραγματοποιήθηκε με τη συνεργασία της για λογαριασμό της «.....», είχε ήδη ολοκληρωθεί και τιμολογηθεί προς την μέχρι τις 03/10/2012 σύμφωνα με τα εκδοθέντα από τον τιμολόγια. Σημειωτέων, ότι το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών σε περίπτωση τεχνικών έργων εκδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση, ενώ δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία διενεργήθηκε η επιμέτρηση αυτή.

Επίσης όπως έχει προαναφερθεί το τίμημα των τιμολογίων που εξέδωσε η για τις υπηρεσίες που φέρεται να παρείχε στον ελεγχόμενο (καθαρή αξία 200,000,00€) είναι μεγαλύτερο από το τίμημα που εισέπραξε ο ελεγχόμενος από την (183.074,54€), καίτοι τα εκδοθέντα τιμολόγια προηγήθηκαν των ληφθέντων, δηλ. ο ελεγχόμενος ενήργησε με σκοπό τη ζημία και όχι το κέρδος, γεγονός που δεν έχει λογική σε μία επιχείρηση.

-Σχετικά με τις προσκομισθείσες φωτογραφίες ο έλεγχος παρατηρεί ότι αυτές απεικονίζουν κάποιους τοίχους από πέτρα που σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύεται ούτε και από ποιόν κατασκευάστηκαν, εξάλλου ο ελεγχόμενος προσκόμισε τις ίδιες φωτογραφίες και σε επόμενο έλεγχο που αφορούσε τα έτη 2014 και 2015 για να αποδείξει ότι δεν έλαβε και τότε εικονικά φορολογικά στοιχεία από άλλη εκδότρια εταιρία. Εδώ να τονισθεί ότι κατά τον ελεγχόμενο το συγκεκριμένο έργο συνεχίζει να κατασκευάζεται τουλάχιστον επί τέσσερα χρόνια (αναφέροντας στο υπόμνημα ότι σε μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής, που σημειωτέον αφορά το έτος 2015, με την ίδια εταιρία ως εκδότη τιμολογίων, που εν μέρει αφορούσαν το ίδιο έργο ή προσκομίζοντας στον έλεγχο για το έτος 2015 τις φωτογραφίες που προσκόμισε και στον παρόντα έλεγχο)

-Ο ελεγχόμενος επικαλείται τον μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής με την ίδια εταιρία ως εκδότη τιμολογίων, που εν μέρει αφορούσαν το ίδιο έργο, υποστηρίζοντας ότι οι συναλλαγές κρίθηκαν πραγματικές, η δε εικονικότητα αφορούσε μόνο το πρόσωπο του εκδότη, με την έννοια ότι υποκρυπτόμενο πρόσωπο ήταν κάποιος ονόματι με ΑΦΜ, εκπαιδευτικός.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο μεταγενέστερος αυτός έλεγχος της φορολογικής αρχής αφορούσε άλλη εταιρία και συγκεκριμένα την με ΑΦΜ, με μέλος και διαχειριστή τον με ΑΦΜ άστεγο (σκηνίτη), όπου τα ληφθέντα στοιχεία κρίθηκαν τουλάχιστον εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη λόγω μη ύπαρξης προγενέστερης έκθεσης ελέγχου για την συγκεκριμένη εκδότρια εταιρία από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

-Για να αποδείξει ο ελεγχόμενος ότι κατέβαλε μέσω τραπεζής την αξία των τιμολογίων, προσκόμισε απλές καταστάσεις όπου αναγράφονται κάποιοι αριθμοί επιταγών, όλες με ημερομηνίες εντός του 2013, και αξίες, συνολικού ποσού 246.000,00€, που όμως δεν καταδεικνύουν ποιος πληρώνει και ποιος εισπράττει. Να επισημανθεί ότι σε μεταγενέστερο έλεγχο του ίδιου ελεγχόμενου για επόμενο έτος (2014) η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη τις δαπάνες του με προμηθεύτρια την, τις οποίες και πρόσθεσε στα αποτελέσματα ως λογιστικές διαφορές, γιατί δεν υπήρχαν τραπεζικά παραστατικά πληρωμών.

Επίσης επισυνάφθηκαν στο υπόμνημα αντίγραφα αποδείξεων παραλαβής επιταγών που όμως αφορούν την με ΑΦΜ και όχι την με ΑΦΜ

Επειδή αποδεικνύεται πλήρως η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά και για τα οποία προχώρησε στην επιβολή των αντίστοιχων φόρων και προστίμων. Παρέλκει, δε, η εξέταση αν συντρέχει δόλος στο πρόσωπο του λήπτη του φορολογικού στοιχείου καθώς σε περιπτώσεις λήψης και καταχώρησης εικονικού φορολογικού στοιχείου, όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αλλά ως προς την ανυπαρξία της συναλλαγής δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη του στοιχείου.

Επειδή σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ1184, 1126/2010).

Επειδή δεν νοείται καλή πίστη στη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου όταν η εικονικότητα έγκειται στην πραγματοποίηση της συναλλαγής ή στην αξία αυτής, παρά μόνο όταν η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη στοιχείου.

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά απέδειξε την εικονικότητα του ληφθέντος, από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικού

τιμολογίου, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της και τα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.), που αφορούν τόσο την εκδότρια επιχείρηση, όσο και τη λήπτρια επιχείρηση, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ως αναλυτικά περιγράφονται στην από 08-05-2023 έκθεση ελέγχου εισοδήματος, του, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, επισημαίνεται ότι με την με αρ. /27-9-2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, **επικυρώθηκε** η επιβληθείσα σε βάρος του προσφεύγοντος με αρ. /21-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2012 (.... Δ.Ο.Υ.) ως προς την επίμαχη παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθμ. /07-06-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, και α): την **ακύρωση** της με αριθμό /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2012, β): την **επικύρωση** της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθμό /2023 οικ. έτους 2013.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012

Α. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /2023

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	49.817,52€	49.817,52€
Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής	59.781,02€	59.781,02€

Εισφορά αλληλεγγύης	5.546,45€	5.546,45€
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	115.144,99€	115.144,99€

Β. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό/2023

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	46.000,00 €	0,00 €
Πρόσθετοι φόροι	55.200,00 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	101.200,00 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.