



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17.1.2024

Αριθμός απόφασης: **117**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, εδρεύουσας στα, στο χλμ., κατά της υπ' αριθ. /17.7.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, 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 αριθ. /18.7.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίστηκε διαφορά φόρου, ύψους 313.783,12 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ, ύψους 156.891,56 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 470.674,68 €. Η διαφορά προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση της αξίας των ληφθέντων εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 1.082.010,75 € στη φορολογική περίοδο 1.1.2016-31.12.2016.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 18.7.2023 εκθέσεως ελέγχου εισοδήματος του ΚΕΜΕΕΠ σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, με αντικείμενο (scrap), βάσει της αρ. /29.12.2022 εντολής ελέγχου, κατόπιν των αρ. ΕΜΠ...../1.12.2022 & ΕΜΠ...../22.11.2022 Δελτίων Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης με τα οποία διαβιβάστηκαν οι από 1.12.2022 και 11.11.2022 Εκθέσεις Ελέγχου που αφορούν στις ατομικές επιχειρήσεις (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ), αντίστοιχα. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου των υπό κρίση εκθέσεων του ΚΕΜΕΕΠ και των εκθέσεων ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως κατωτέρω:

1. Εκατόν έξι (106) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 193.528,14 € (δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ βάσει αρ. 39Α ν.2859/2000) στο χρονικό διάστημα από 01-01-2016 έως 16-10-2016, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, για αγορά scrap.
2. Είκοσι εννέα (29) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 832.417,90 € (δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ βάσει αρ. 39Α ν.2859/2000) στο χρονικό διάστημα από 01-01-2016 έως 16-10-2016, για αγορά
3. Δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ύψους 56.064,71 € (δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ βάσει αρ. 39Α ν.2859/2000) στο χρονικό διάστημα 1.1.2016-16.10.2016, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, για αγορά scrap.

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

1. Η έκθεση ελέγχου πάσχει από αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας δεχόμενη πλήρως, χωρίς νέο έλεγχο, τα παντελώς εσφαλμένα πορίσματα της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Αναφορά κι επίκληση στοιχείων που είναι αδύνατο να γνωρίζει, τα οποία αφορούν ενδεχόμενες παραβάσεις των προμηθευτών της και όχι της ίδιας και οι οποίες δεν αναιρούν την ύπαρξη των συναλλαγών. Μη αναφορά στοιχείων σε σχέση με την ίδια που καταδεικνύουν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Εσφαλμένος και ανατιολόγητος ο χαρακτηρισμός των παραστατικών ως εικονικών και των συναλλαγών ως ανύπαρκτων.
2. Είναι παράλογο να δέχεται ο έλεγχος ότι οι πωλήσεις της προς τη βουλγαρική είναι πραγματικές αλλά οι αγορές της από τον προμηθευτή δεν είναι καθότι αν οι αγορές ήτο

πράγματι εικονικές τότε θα έπρεπε να είναι εικονικές και οι πωλήσεις προς τη
μιας και οι αγορές και οι πωλήσεις αποτελούν αλληλοεξαρτώμενα μεγέθη.

3. Αληθής ύπαρξη των συναλλαγών και ύπαρξη καλής πίστης.

4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του σε βάρος της προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης':

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΔ 'Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου':

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3α του ΚΦΔ όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 παρ.2 Ν.4646/2019, ορίζονται τα εξής: «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.

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) 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, με τις διατάξεις της παρ. 1, 3 και 5 του αρθ.66 του ΚΦΔ 'Εγκλήματα φοροδιαφυγής' ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

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.

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδόντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ, ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]

Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10- 2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2057/2023 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα 'Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων':

«Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής: ...

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «**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**».

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 περιέρχονται 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, εν προκειμένω, καθώς από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση των ακαθαρίστων εσόδων της με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικού ποσού 1.082.010,75 €, και προσδιορίστηκε διαφορά φόρου, ύψους 313.783,12 €, ήτοι άνω του ορίου των 100.000,00 € που ορίζεται στο άρθρο 66 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., στη φορολογική περίοδο 1.1.2016-31.12.2016, η υπό κρίση περίπτωση καταλαμβάνεται από τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 27 περ. α' του ν. 4646/2019 και συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε εντός του χρόνου παραγραφής. Κατόπιν τούτων ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 το ν. 4308/2014: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις

λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015, με θέμα: Κοινοποίηση της με αριθμό/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ./2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη 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 και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

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, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της υπό κρίση εκθέσεως του ΚΕΜΕΕΠ, βάσει των εκθέσεων ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων του (ΑΦΜ) και του (ΑΦΜ) δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσουν το σύνολο των πωλήσεων που

φέρεται να πραγματοποιήσαν με βάση τα εκδοθέντα παραστατικά πωλήσεων κι εξέδωσαν πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, η επιχείρηση του Φλώρου Κωνσταντίνου:

1. Δεν απασχόλησε προσωπικό για το επίμαχο χρονικό διάστημα του ελέγχου. Δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης, δεν έχει προβεί σε αναγγελία πρόσληψης προσωπικού, δεν εκκρεμεί καμία καταγγελία – δήλωση απασχόλησης.
2. Στερείτο έδρας από 1.9.2017. Το ακίνητο που δηλώθηκε ως έδρα της επιχείρησης λειτούργησε στον χώρο αυτό από ενάρξεως της έως τα τέλη Αυγούστου του 2017. Από 1-9-2017 και εντεύθεν τον χώρο νοίκιασε ο αδελφός του με Α.Φ.Μ
3. Οι αγορές που εμφανίζει ήταν δυσανάλογες με τις πωλήσεις.
4. Η ελεγχόμενη επιχείρηση βάσει του αντικειμένου δραστηριότητας της είναι υπόχρεη όπως καταχωρηθεί στο Ηλεκτρονικό Μητρώο Αποβλήτων. Η ελεγχόμενη έχει καταθέσει ετήσιες εκθέσεις διαχείρισης στερεών αποβλήτων στο, για τα έτη 2015 έως και 2019. Στις προαναφερθείσες εκθέσεις δεν καταγράφονται στοιχεία διαχείρισης (συλλογής – μεταφοράς) αποβλήτων, όπως και ποσότητες αποβλήτων, παρά μόνο τα στοιχεία της επιχείρησης.
5. Έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία αγορών από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση με Α.Φ.Μ, η οποία εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2013 έως 2017.
6. Έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία αγορών από την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση με Α.Φ.Μ. καθώς και από την επίσης συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση με Α.Φ.Μ.
7. Δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφες προσκλήσεις για διάθεση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων).
8. Εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούσαν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και μερικώς εικονικά στοιχεία ως προς την αξία προς δώδεκα λήπτριες επιχειρήσεις.

Επειδή ως προς την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης αναφέρονται τα εξής:

«Εξόφληση των συναλλαγών απ' την λήπτρια επιχείρηση με μετρητά.

Εκδίδονται τιμολόγια ένα και περισσότερα την ίδια μέρα έτσι ώστε η καθαρή αξία αυτών να μη ξεπερνά τα 500,00 ευρώ προκειμένου να μπορεί να εμφανίζονται ότι εξοφλήθηκαν με μετρητά. Χαρακτηριστικά αναφέρουμε ότι στις 30-6-2017 εκδίδονται επτά τιμολόγια προς την Ε.Π.Ε. Το νο αφορά πώληση 80 κιλών ορείχαλκου και 50 κιλών χαλκού, το νο αφορά πώληση 112 κιλών χαλκού, το νο αφορά πώληση 110 κιλών χαλκού, το νο αφορά πώληση 61 κιλών χαλκού, το νο αφορά πώληση 120 κιλών ορείχαλκου. Τις ανωτέρω μεταφορές εμφανίζεται να πραγματοποιήσε το Φ.Ι.Χ ΗΜΗ ιδιοκτησίας του πατέρα του ελεγχόμενου. Το νο αφορά πώληση 270 κιλών αλουμίνιο και τέλος το νο αφορά και πάλι 270 κιλά αλουμινίου. Για τις ανωτέρω δύο συναλλαγές που είναι πανομοιότυπες εμφανίζεται η μεταφορά τους να πραγματοποιήθηκε με το Φ.Ι.Χ ιδιοκτησίας του Για την μεταφορά δηλαδή 1.073 κιλών χρησιμοποιήθηκαν δύο φορτηγά, το μεν πρώτο έκανε την διαδρομή προς την έδρα της Μ. Ε.Π..Ε πέντε φορές και το δεύτερο δύο φορές. Σύμφωνα με το μικτό βάρος των ανωτέρω Φ.Ι.Χ, η μεταφορά των 1.073 κιλών θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί άπαξ.

-Εξόφληση των συναλλαγών απ' την λήπτρια επιχείρηση μέσω των με απλές ταχυδρομικές επιταγές:

Τα ανωτέρω δηλωθέντα στην Υπεύθυνη Δήλωση απ' τον, επιβεβαιώνουν απόλυτα τα διαλαμβανόμενα απ' τα έγγραφα των δηλαδή ότι ο αριθμός των επιταγών που καταθέτονταν ανά ημέρα, ήταν περισσότερες από μία (έφθαναν ή και ξεπερνούσαν τις 10) και σε τακτά χρονικά διαστήματα (1-2 φορές την εβδομάδα). Και το σημαντικότερο ότι κατά την κατάθεση των επιταγών στο, παρόντες ήταν ο αποστολέας αλλά και ο παραλήπτης των επιταγών, ο οποίος εισέπραττε άμεσα τα χρήματα. Κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με κατάστημα των, ενημερωθήκαμε ότι η είσπραξη των απλών ταχυδρομικών επιταγών μπορούσε να πραγματοποιηθεί απ' τον παραλήπτη από οποιοδήποτε κατάστημα των, δεν ήταν δηλαδή υποχρεωμένος να πηγαίνει μια ή περισσότερες φορές και δη την ίδια μέρα στο κατάστημα των με τον αποστολέα.

Η πρακτική που ακολουθήθηκε μετά την επιβολή των capital control εντός του έτους 2015 και μετά προκειμένου να προσδοθεί αληθοφάνεια σε ανύπαρκτες συναλλαγές ήταν η πληρωμή με ταχυδρομικές επιταγές μέσω, δηλαδή πληρωμή με μετρητά.

-Σε αρκετές απ' τις περιπτώσεις έκδοσης και αντίστοιχα λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, την όλη «νομιμοφάνεια» συμπληρώνει η εξόφληση μέσω τραπέζης των ληφθέντων παραστατικών.

Απ' το γεγονός ότι ο στην Υπεύθυνη Δήλωση που υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας σχετικά με την εξόφληση μέσω τραπέζης, ότι πήγαινε ο ίδιος και η υπάλληλος του μαζί με τον προμηθευτή ότι εξέδιδαν τραπεζική επιταγή και την έδιναν στον προμηθευτή, προκύπτει ότι ο πελάτης και ο βρίσκονται ταυτόχρονα στο κατάστημα της τράπεζας και προβαίνουν σε καταθέσεις και αναλήψεις χρηματικών ποσών (ανακύκλωση χρημάτων) προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια στις μεταξύ τους συναλλαγές.»

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, ως προς την επιχείρηση του Σίσκου Αθανασίου:

1. Στην έδρα της ατομικής επιχείρησης, στη διεύθυνση χλμ, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για περιφραγμένο αγροτεμάχιο εντός του οποίου βρίσκονται εγκαταλελειμμένες κτιριακές εγκαταστάσεις. Στον χώρο δεν βρέθηκε να λειτουργεί οποιαδήποτε επιχείρηση, ενώ και η κύρια είσοδος της περίφραξης βρέθηκε κλειδωμένη.
2. Από τον ιδιοκτήτη του αγροτεμαχίου δηλώθηκε ότι από την αγορά του με το αριθ. /10-09-2013 συμβόλαιο δε έχει μισθωθεί μέχρι σήμερα.
3. Επομένως από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα, τουλάχιστον από την 10η/09/2013 και έπειτα δεν δραστηριοποιείται στη δηλωθείσα διεύθυνση έδρας στοχλμ
4. Ο Λογιστής, οδός -, δήλωσε προφορικά ότι ο κατοικεί πλέον στην Αθήνα και όχι στη δηλωθείσα στο μητρώο διεύθυνση κατοικίας στην, καθώς και ότι είχε πουλήσει την κατοικία του στην κατά το προηγούμενο διάστημα.
5. Απ' την υποβληθείσα δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας προκύπτει ότι ο με Α.Φ.Μ., μίσθωσε κατοικία επί της οδού στο Αττικής, με περίοδο έναρξης ισχύος του μισθωτηρίου από 8-2-2014.
6. Τέλος από το σύστημα elenxis προκύπτει ότι η επιχείρηση ίδρυσε υποκατάστημα στην οδό στις Αχαρνές Αττικής στις 6-2-2015.
7. Από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει ότι η επιχείρηση στερείτο έδρας απ' το 2013.

8. Ο διέμενε στην Αθήνα από το 2014 και το μοναδικό υποκατάστημα της επιχείρησης έκανε έναρξη εργασιών στις Αχαρνές Αττικής το 2015.
9. Η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση εμπορευμάτων, καθώς δεν διέθετε έδρα, δεν διέθετε προσωπικό, δεν είχε πραγματοποιήσει τις αντίστοιχες αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή/και εισαγωγές, ούτε διέθετε τα ανάλογα αποθέματα, και κατά τη χρήση 2016 εξέδωσε προς την ελεγχόμενη επιχείρηση εκατόν είκοσι εννιά (129) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 884.435,30€ άνευ Φ.Π.Α..
10. Από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του που διενεργήθηκε, δεν προκύπτει ότι μέχρι την 15η/11/2016 είχε γίνει ανάληψη των αντίστοιχων χρηματικών ποσών που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν το αντίστοιχο ποσό έκδοσης των παραπάνω είκοσι πέντε (25) ταχυδρομικών επιταγών προς τον για την υποτιθέμενη εξόφληση των τιμολογίων, και επιπλέον, ούτε το υπόλοιπο των λογαριασμών του ελεγχόμενου κατά την ίδια ημερομηνία, επαρκούσε για την κάλυψη του εν λόγω ποσού.
11. Σημειώνεται ότι, ο χρησιμοποίησε ταχυδρομικές επιταγές ως μέσο πληρωμής, μόνο στην περίπτωση του, κατά το φορολογικό έτος 2016.
12. Όλες οι ταχυδρομικές επιταγές εκδόθηκαν από τον και εισπράχθηκαν από τον, την ίδια ημέρα και στο ίδιο κατάστημα των, γεγονός που προϋποθέτει την ταυτόχρονη παρουσία και των δύο.
13. Τα παραπάνω οδηγούν στο ασφαλές συμπέρασμα ότι ο, με τη χρήση πολλαπλών ταχυδρομικών επιταγών που εκδόθηκαν και εισπράχθηκαν την ίδια ημέρα και στο ίδιο κατάστημα αποσκοπούσε ξεκάθαρα να προσδώσει νομιμοφάνεια στις υποτιθέμενες συναλλαγές του με τον, εμφανίζοντας ότι τα τιμολόγια πληρώθηκαν τυπικά μέσω των πιστωτικών ιδρυμάτων, αλλά ουσιαστικά με χρήση μετρητών, με σκοπό την ανακύκλωση των χρημάτων.
14. Η πρακτική εξόφλησης των συναλλαγών μέσω απλών ταχυδρομικών επιταγών (πληρωμή με μετρητά) ακολουθήθηκε από πλείστες επιχειρήσεις μετά την επιβολή των capital control εντός του έτους 2015, όπως προέκυψε από τους ελέγχους που διεξήγαγε η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης. Ειδικά στο κύκλωμα με ανύπαρκτες συναλλακτικά επιχειρήσεις που ελέγχθηκε, με ομοειδές αντικείμενο εργασιών, χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων, των οποίων οι επιχειρηματίες διαμένουν στην Αλεξάνδρεια Ημαθίας, όλες ακολούθησαν αυτήν την πρακτική, προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια και νομιμοφάνεια στις συναλλαγές. Όλες αυτές οι εξοφλήσεις των ανύπαρκτων συναλλαγών πραγματοποιήθηκαν πάντα με την παρουσία εκδότη και λήπτη και κατά κύριο λόγο στο κατάστημα των ΕΛ.ΤΑ. στην Θεσσαλονίκης.
15. Με βάση τα παραπάνω, προκύπτει ότι σκοπός όλων των ενεργειών της ελεγχόμενης επιχείρησης ως προς την πληρωμή των υποτιθέμενων συναλλαγών με την επιχείρηση του ήταν αποκλειστικά και μόνο να προσδοθεί αληθοφάνεια και νομιμοφάνεια και να παρουσιαστεί ότι τελούσε υπό καθεστώς “καλής πίστης” κατά τη διενέργεια των εν λόγω συναλλαγών.
16. Όλες οι ταχυδρομικές επιταγές εκδόθηκαν από τον και εισπράχθηκαν από τον, την ίδια ημέρα και στο ίδιο κατάστημα των, γεγονός που προϋποθέτει την ταυτόχρονη παρουσία και των δύο. Κατά το ελεγχόμενο έτος 2016, ο λειτουργούσε την επιχείρηση του μόνο μέσω του υποκαταστήματός του στις Αχαρνές Αττικής, αφού η έδρα στην είχε πάψει να υφίσταται τουλάχιστον από 10/09/2013 και έπειτα. Επιπλέον, κατά το ίδιο χρονικό διάστημα η κατοικία του ήταν επίσης στις Αττικής, επί της οδού Συνεπώς, εάν οι πληρωμές ήταν πραγματικές, δεν υπήρχε λόγος να μεταβεί στη για να εκδώσει τις ταχυδρομικές επιταγές. Θα πραγματοποιούσε τις πληρωμές από την, είτε εκδίδοντας από εκεί τις ταχυδρομικές επιταγές είτε μέσω τραπεζικών

μεταφορών, όπως έκανε σε όλες τις άλλες περιπτώσεις που πλήρωνε τους προμηθευτές του, ακόμα και για ποσά μικρότερα των 500,00€. Ο μοναδικός λόγος της ταυτόχρονης παρουσίας του με τον στο κατάστημα των ΕΛ.ΤΑ. στην ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ήταν για να προσδοθεί αληθοφάνεια στην πληρωμή και για να διασφαλίσει την επιστροφή του χρηματικού ποσού, προκειμένου να το επαναχρησιμοποιήσει στην έκδοση άλλης ταχυδρομικής επιταγής.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές της με τις ανωτέρω επιχειρήσεις ήταν πραγματικές καθώς ισχυρίζεται ότι έχει προβεί σε σχετικές πωλήσεις προς την συνδεδεμένη εταιρεία «.....», ενώ σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή ωστόσο οι αγορές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.082.010,75 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 δεν ήταν και οι μοναδικές για την προσφεύγουσα εταιρεία ώστε να θεωρηθεί ότι ήταν και οι μοναδικές που πωλήθηκαν, ενώ σε κάθε περίπτωση θα μπορούσε να διαθέτει απόθεμα από αγορές προηγούμενων χρήσεων (βάσει των στοιχείων ΜΥΦ για το 2015 είχε προβεί σε αγορές και δαπάνες 3.561.536,70 ευρώ και για το 2016 σε 3.893.008,84 ευρώ).

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας ότι δηλαδή οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη προβλήθηκαν ήδη κατά την διαδικασία του ελέγχου και ελήφθησαν υπόψη από την φορολογική αρχή κατά την διαδικασία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π. – ΚΦΔ από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ωστόσο ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι όλα τα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία για αγορά scrap εκδόθηκαν είτε από φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα για συναλλαγές ανύπαρκτες είτε από συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα.

Επειδή, περαιτέρω με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου

αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)».

Επειδή εν προκειμένω δεν δύναται να αναγνωρισθούν προς έκπτωση οι υπό κρίση δαπάνες, καθώς όπως ο έλεγχος αναλυτικά απέδειξε δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ. 1071/2015 με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθ./2014 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος εκδίδοντας την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

Επειδή, στις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης λήψης εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου όσον αφορά την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22.9.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθ./17.7.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου νομικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος	313.783,12
Πρόστιμο φόρου άρ. 58 Κ.Φ.Δ.	156.891,56
Σύνολο φόρων για καταβολή	470.674,68

(Ως η με αριθ./17.7.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.