



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 11/01/2024

Αριθμός απόφασης: 73

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-.....2246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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. Την από **13-09-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία με **ΑΦΜ**, με έδρα κατά της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, και της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ου, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **13-09-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (ημερ. κοινοπ. 24-07-2023), και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού0.548,04€, πλέον πρόσθετο φόρο ποσού 357.719,09€, **ήτοι** συνολικού ποσού **688.267,13€**, διότι έλαβε δεκαπέντε (15) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.117.041,00€, πλέον ΦΠΑ 256.919,43€.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 256.919,47€, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 308.303,36€, **ήτοι** συνολικού ποσού **565.222,83€**, διότι έλαβε δεκαπέντε (15) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.117.041,00 €, πλέον ΦΠΑ 256.919,43€.

Δυνάμει της με αρ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα «Εργασίες εσκαφών και μετακίνησης γαιών», που αφορά τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ για τη χρήση 2012. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν, τα υπ' αριθμό/12-10-2020 έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., που αφορούν τις από 01/10/2020 Πληροφοριακές Εκθέσεις Εισοδήματος και ΦΠΑ, με αριθμό υπόθεσης Τα ως άνω παραδόθηκαν στην Δ.Ο.Υ. την **14/10/2020**, με το υπ' αριθμό/14-10-2020 έγγραφο. Σύμφωνα με τις ως άνω Πληροφοριακές Εκθέσεις η προσφεύγουσα, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. δεκαπέντε (15) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης «.....με ΑΦΜ», συνολικής καθαρής αξίας 1.117.041.00€ πλέον ΦΠΑ 256.919,43€. Κατόπιν αυτού εκδόθηκε η υπ' αριθμόεντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τη

διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2012, που κοινοποιήθηκε στην επιχείρηση στις 20/4/2021. Την 13/10/2022 τροποποιήθηκε η ως άνωεντολή μερικού φορολογικού ελέγχου ως προς το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, που περιορίστηκε στη διαχειριστική χρήση 2011 και εκδόθηκε η υπ' αριθμόεντολή ελέγχου για τη χρήση 2012 η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα στις 29/10/2022. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε η καταχώρηση των ληφθέντων από την ως άνω επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η μεταφορά τους στις δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της δεκαπέντε (15) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης «.....με ΑΦΜ», συνολικής καθαρής αξίας 1.117.041,00€ πλέον ΦΠΑ 256.919,43€. Συνεπεία της λήψης των εικονικών, τα βιβλία χαρακτηρίστηκαν ανακριβή και ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε την 30-05-2023, στην προσφεύγουσα το αρ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, με το οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση κλήθηκε, εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα κατέθεσε το από 15/06/2023 έγγραφο απόψεων εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας, οι απόψεις της οποίας δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

-Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης.

-Μη αναφορά στο Σημείωμα Διαπιστώσεων του λόγου για τον οποίο τα εκδοθέντα τιμολόγια χαρακτηρίζονται εικονικά.

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή των ένδικων φόρων και προστίμων για τη χρήση 2012.

- Έλλειψη ειδικής, επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας ως προς το χρόνο περιέλευσης των συμπληρωματικών στοιχείων εις χείρας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

- Στέρηση νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης έκθεσης και της βεβαίωσης παράβασης για την επιβολή προστίμου. Το πλημμελές και παράνομο της εκδοθείσας διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι, τόσο οι αποφάσεις επιβολής προστίμου, όσο και η προηγηθείσα έκθεση ελέγχου είναι συμπερασματικές, επαναλαμβάνουν δηλαδή τις νομικές διατάξεις χωρίς να αιτιολογούν, ούτε αναφέρουν τα ειδικότερα εκείνα γνωρίσματα και στοιχεία που θεμελιώνουν την τελική της κρίση.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή των ένδικων φόρων και προστίμων για τη χρήση 2012

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...*».

Επειδή, με το άρθρο 70 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια*

του άρθρου 25 του Κώδικα, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

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. ».

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 1 & 4 του ν.2523/97 (ως ίσχυαν έως 31/12/2013) ορίζεται ότι: «1. 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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.....

4. 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.

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 νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής

αξίας...».

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του ΚΦΔ όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ιδίου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «3.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: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, ...»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ 27α του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ΚΦΔ: «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 φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, 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, 2.[...]

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: 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 φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς...»

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. Ε2057/2023 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ :«Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», ορίζεται ότι: «...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.4.....7/2015](#) (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 πηθέμενα 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, στην προκειμένη περίπτωση, τα υπ' αριθμό/12-10-2020 έγγραφα της, με τις από 01/10/2020 Πληροφοριακές Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, στάλθηκαν στη Δ.Ο.Υ. την **14/10/2020**, με το υπ' αριθμό/14-10-2020 έγγραφο. Συνεπώς περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής, άρα συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 70 παρ. 6 του ΚΦΔ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά την κρινόμενη χρήση συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 & 4 του ν.2523/97.

Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2023) βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994, καθώς και βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 36 παρ. 3^α του ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ.19 παρ.1 & 4 του ν.2523/97 και του άρθρου 66 παρ. 27^α του ν.4646/2019 καθώς ο κύριος φόρος ξεπερνά τα όρια που τίθενται στο άρθρο 66 παρ.3 του ΚΦΔ. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, την 30.06.2023.

Επίσης, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. σε βάρος της προσφεύγουσας για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2023) βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 19 παρ.1 & 4 του ν.2523/97 σε

συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ. 27^α του ν.4646/2019 καθώς ο κύριος φόρος ξεπερνά τα όρια που τίθενται στο άρθρο 66 παρ.3 του ΚΦΔ. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης την 30.06.2023.

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

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις 30-05-2023 το αριθμ./2023 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και σε απάντηση αυτών η προσφεύγουσα υπέβαλε το από 15/06/2023 έγγραφο απόψεων. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ΚΦΔ, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος

Ως προς τους υπολοίπους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας .

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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 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 την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ 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, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, 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 καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά

όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣτΕ 2056/1994, 876/2002).

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

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις από 30-06-2023 Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γίνεται μνεία στην από 01/10/2020 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., σύμφωνα με την οποία, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με την υπ'αρ.εντολή ελέγχου, διαπιστώθηκαν παραβάσεις του ΚΒΣ, οι οποίες αναφέρονται στην από 01/10/2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας (εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92, 4093/2012 και Ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., στην οποία αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από τον

Ειδικότερα, για την επιχείρηση του, εκδότρια των φορολογικών στοιχείων, προέκυψαν τα ακόλουθα: «.....

- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Φ.Π. από τη χρήση 2009 και μετέπειτα.
- Δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τη χρήση 2009 και μετέπειτα.
- Δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τη χρήση 2009 και μετέπειτα.

- Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών από τη χρήση 2009 και μετέπειτα
- Δεν είχε στην κυριότητα της φορτηγά ιδιωτικής χρήσης μετά τις 12-11-2009, και μηχανήματα έργου από 31-03-2010 και γενικά κανενός είδους πάγιο εξοπλισμό όπως απαιτείται για επιχειρήσεις μεταφοράς και διακίνησης άγονων και λιγνίτη όπως αναφέρεται στα επίμαχα τιμολόγια. Επιπλέον δεν προέκυψε η μίσθωση φορτηγών ιδιωτικής χρήσης καθώς η επιχείρηση δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, αλλά ούτε και από την έρευνα δεν διαπιστώθηκε κάτι τέτοιο.
- δεν απασχόλησε εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό (οδηγούς, χειριστές και συντηρητές φορτηγών) προκειμένου να φέρει κατά τη συνήθη πρακτική εις πέρας, αυτού του είδους, αλλά και αυτής της χρηματικής αξίας εργασίες που περιγράφονται στα τιμολόγια.
-δεν είχε κανενός είδους δαπάνες συναφείς με τον κύκλο εργασιών που εμφανίζει στις συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους - φορολογικά έτη, αφού όπως προέκυψε από δηλώσεις τρίτων εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, η συνολική καθαρή αξία των οποίων ανέρχεται σε εκατομμύρια ευρώ, πραγματοποιώντας αγορές μόλις 11.471,726, αγορές οι οποίες δεν έχουν σχέση με την δραστηριότητα του και συγκεκριμένα όπως προκύπτει από τις διασταυρώσεις των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων τιμολογίων πελατών προμηθευτών τρίτων:.....Στη χρήση 2012 η εκδότρια επιχείρηση πραγματοποιεί αγορές συνολικής καθαρής αξίας 862,00€ και πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας 1.117.041,00€.
- Δεν προέκυψαν συναλλαγές με επιχειρήσεις μεταφοράς οχημάτων-μηχανημάτων, παρότι η εκδότρια επιχείρηση φέρεται να εκτέλεσε πλήθος χωματουργικών εργασιών σε πολλές περιοχές.
- Από τα παραπάνω γίνεται σαφές ότι η εκδότρια των συγκεκριμένων τιμολογίων επιχείρηση, δεν είχε καμία δυνατότητα να φέρει εις πέρας τα περιγραφόμενα στα τιμολόγια αυτά έργα, στερούμενη παντελώς οποιασδήποτε συναλλακτικής υπηρεσίας...»

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., για την επιχείρηση του προσφεύγοντος (λήπτη), προέκυψαν τα ακόλουθα: «.....και στα δεκαπέντε (15) τιμολόγια του 2012 που εκδόθηκαν από τονκαι έλαβε η ελεγχόμενη αναφέρεται σύμβαση η οποία δεν έχει καμία σχέση με τις συμβάσεις που προσκομίστηκαν. Από τα δεδομένα που αναφέρθηκαν παραπάνω και που διαβιβάστηκαν από τα τραπεζικά ιδρύματα, προέκυψαν στοιχεία τα οποία ενισχύουν και επιβεβαιώνουν την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Συγκεκριμένα σε όλες τις περιπτώσεις που η κατάθεση γινόταν σε τραπεζικό λογαριασμό της PROBANK τα ποσά ήταν πλασματικά π.χ. η ελεγχόμενη προσκόμισε καταθετήρια με την αξία των τιμολογίων, ενώ τα αποδεικτικά των τραπεζών είχαν κατάθεση 15,00 ή 25,00 ή 50,00 ευρώΣε κάποιες περιπτώσεις δε, που για την εξόφληση των συναλλαγών υπήρχε κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της Πειραιώς, με βάση τις καταστάσεις που απέστειλε η τράπεζα, την επομένη ημέρα γίνεται ανάληψη ολόκληρου του ποσού και σε κάποιες περιπτώσεις που η εξόφληση έγινε με

επιταγές, οι τελικοί αποδέκτες (β' οπισθογράφος) είναι πρόσωπα άσχετα με τις συναλλαγές (υπάλληλοι, εταίροι, συνεργάτες, μέλη οικογενειών εταίρων κλπ) καθώς ουδεμία συναλλαγή ή σχέση, είχαν στο πλαίσιο της επαγγελματικής τους δραστηριότητας, με τον εκδότη των τιμολογίωνΗ ελεγχόμενη επιχείρηση και στο παρελθόν κατά τις χρήσεις 2004, 2007, 2008 και 2010, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας πολλών χιλιάδων ευρώ.

Λόγω του ότι, ο εκδότης των παραπάνω φορολογικών στοιχείων, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οποιαδήποτε παροχή, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, βαρύνεται η λήπτρια επιχείρηση να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και του εκδότη, προσκομίζοντας τα ζητηθένταΣυνεπώς, και παρά τις οποιεσδήποτε ενέργειες από πλευράς της ελεγχόμενης επιχείρησης να προσδώσει αληθοφάνεια στις συγκεκριμένες συναλλαγές, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση κατά το αναφερόμενο χρονικό διάστημα, δεν διέθετε τα μέσα και ειδικά φορτηγά οχήματα, τον μηχανολογικό εξοπλισμό, το εξειδικευμένο ανθρώπινο δυναμικό αλλά ούτε καν πραγματοποιήσει στοιχειώδους δαπάνες για την προμήθεια καυσίμων, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι εξεταζόμενες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση και τα επίμαχα τιμολόγια κρίνονται ως εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. Κ.Φ.Δ. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση

προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών.

Στα γραμμάτια είσπραξης-καταθετήρια της τράπεζας «PROBANK A.E.» που προσκόμισε η προσφεύγουσα, τα ποσά που αναγράφονται δεν αντιστοιχούν στα ποσά που φέρεται να κατατέθηκαν στο λογαριασμό του εκδότη. Ενδεικτικά στο καταθετήριο με αριθμό που προσκόμισε η προσφεύγουσα, αναγράφεται ποσό κατάθεσης 65.844,00€, ενώ από το πρωτότυπο που διαβιβάστηκε από την Εθνική Τράπεζα προκύπτει ποσό κατάθεσης 50,00€, ομοίως και στα υπόλοιπα γραμμάτια είσπραξης – καταθετήρια. Στις περιπτώσεις δε κατά τις οποίες, για την εξόφληση των συναλλαγών κατατίθεται στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εκδότριας επιχείρησης ποσό ίσο με την αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, στην συντριπτική πλειοψηφία ακολουθούσε αμέσως ανάληψη των ποσών αυτών. Επίσης πολλές συναλλαγές που εξοφλούνταν τμηματικά, με την έκδοση επιταγών, οι αναφερόμενοι ως β' οπισθογράφοι, ουδεμία συναλλαγή ή σχέση, (υπάλληλοι, εταίροι, συνεργάτες, μέλη οικογενειών εταίρων κλπ) είχαν στο πλαίσιο της επαγγελματικής τους δραστηριότητας, με τον εκδότη των τιμολογίων. Τέλος στα δεκαπέντε (15) τιμολόγια του 2012 που εκδόθηκαν από τονκαι έλαβε η προσφεύγουσα, αναφέρεται σύμβαση, η οποία δεν έχει καμία σχέση με τις συμβάσεις που προσκομίστηκαν.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις από 30-06-2023 Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., τα υπ' αριθμό/12-10-2020 έγγραφα της με τις από 01/10/2020 Πληροφοριακές Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, στάλθηκαν στη Δ.Ο.Υ. την **14/10/2020**, με το υπ' αριθμό/14-10-2020 έγγραφο.

Επειδή, τόσο στο κοινοποιούμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων όσο και στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα, γίνεται μνεία στην από 01/10/2020

έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92, 4093/2012 και Ν.4174/2013 της , στην οποία αναφέρονται πλήρως οι λόγοι της εικονικότητας των τιμολογίων.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι από 01/10/2020 εκθέσεις ελέγχου της καθώς και οι από 30-06-2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. , περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **13-09-2023** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία , με **ΑΦΜ**

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

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	688.267,13€	688.267,13€

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	565.222,83€	565.222,83€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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