



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1272

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία **15/01/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή του** του με ΑΦΜ:....., κατά:

1) της με αριθμό/20-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν 4987/2022, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012,

- 2) της με αριθμό/20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,
- 3) της με αριθμό/20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 και
- 4) της με αριθμό/20-12-2023 οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-01-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/20-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν 4987/2022 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500,00€, διότι:

Α) έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 49.500,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «..... & ΣΙΑ ΟΕ ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ», κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Ν 4987/2022, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§§2&9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 7 παρ.3 περ.β' του Ν 4337/2015 και από τις διατάξεις του άρθρου 54§1η' &2ε' του Ν 4987/2022 και

Β) έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 700,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «..... & ΣΙΑ ΕΕ ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ», κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Ν 4987/2022, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§§2&9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 7 παρ.3 περ.β' του Ν 4337/2015 και από τις διατάξεις του άρθρου 54§1η' &2ε' του Ν 4987/2022.

- Με την με αριθμ...../20-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα επιπλέον ποσό φόρου ύψους 19.939,07€, πρόσθετος φόρος ύψους 20.839,16€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.950,18€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 43.728,41€.

- Με την με αριθμό/20-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 11.541,76€, πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 13.850,11€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 25.391,87€.
- Με την με αριθμ...../20-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 Ν 2523/1997 και άρθρου 79 Ν 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, με βάση τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό $11.385,00\text{€} \times 50\% + 161,00\text{€} \times 50\% = \mathbf{5.773,00\text{€}}$.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 20-12-2023 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και μερικού ελέγχου ΚΒΣ εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 & του Ν 4987/2022 του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ.1911/25-10-2023 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

- Το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2023/11-10-2023 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. εισερχομένου/19-10-2023) σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «..... **& ΣΙΑ Ο.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ**», με αντικείμενο δραστηριότητας «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ» με διεύθυνση και Α.Φ.Μ.:....., Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, από το οποίο προκύπτουν στοιχεία για την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012, που αφορούν την ελεγχόμενη οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ.:..... Πιο συγκεκριμένα, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «..... **& ΣΙΑ Ο.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ**» με Α.Φ.Μ.:....., είναι και η οντότητα **του** με **ΑΦΜ**:....., η οποία όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις, **έλαβε** κατά έτος 2012 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία **καθαρής αξίας 49.500,00€** πλέον ΦΠΑ 11.385,00€.
- Το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2023/11-10-2023 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. εισερχομένου/19-10-2023), σύμφωνα με το οποίο πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση «..... **& ΣΙΑ Ε.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ**», με αντικείμενο δραστηριότητας: ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ, με διεύθυνση: και Α.Φ.Μ.:....., Δ.Ο.Υ.:ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ» από το οποίο προκύπτουν στοιχεία για την περίοδο 01.01.2012-31.12.2012, που αφορούν

την ελεγχόμενη οντότητα «..... του» με Α.Φ.Μ.:
Πιο συγκεκριμένα, μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την
επιχείρηση «..... & ΣΙΑ Ε.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» με Α.Φ.Μ.:....., είναι
και η οντότητα του με ΑΦΜ:....., η οποία όπως
προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις, **έλαβε** κατά έτος 2012 ένα
(1) εικονικό φορολογικό στοιχείο **καθαρής αξίας 700,00€**, πλέον Φ.Π.Α. 161,00€.

Από τον έλεγχο που διεξήγαγε το 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα
έλαβε κατά τη χρήση 2012:

Α) από την επιχείρηση του «..... & ΣΙΑ Ο.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» με ΑΦΜ:....., τρία
εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας
49.500,00€ πλέον ΦΠΑ 11.385,00€.

Β) από την επιχείρηση του «..... & ΣΙΑ Ε.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» με ΑΦΜ:.....,
ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας
700,00€ πλέον ΦΠΑ 161,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των
προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου. Όπως προκύπτει από το με αριθμό πρωτ. ΑΤΤ.ΕΞ
...../11-10-2023 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, όλος ο έλεγχος βασίζεται σε μια
τηλεφωνική καταγγελία, η οποία έλαβε αριθμό πρωτ...../02-08-2019. Συνεπώς, η έκθεση
ελέγχου και τα πληροφορικά δελτία που συντάχθηκαν εξ'αυτής είναι αποτέλεσμα της με
αρ.πρωτ...../02-08-2019 ανώνυμης καταγγελίας και δεν αποτελούν συμπληρωματικά
στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 84 § 4 του Ν 2238/1994. Η φορολογική αρχή και ειδικότερα η
ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης είχε πλήρη γνώση της φερόμενης εικονικότητας ήδη από το έτος 2017,
καθώς είχε ήδη ελέγξει τους φερόμενους εκδότες. Ειδικότερα, στη σελίδα 70 της έκθεσης ελέγχου
της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης σε βάρος της εταιρίας «..... ΟΕ», αναφέρεται στην
«.....& ΣΙΑ ΕΕ» με ΑΦΜ:..... Υφίσταντο ενδείξεις εικονικότητας των εκδοτών ήδη
από το έτος 2016. Το πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο,
καθώς η φορολογική αρχή τελούσε σε γνώση της φερόμενης εικονικότητας των εκδοτών,
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών-Καλή πίστη του λήπτη

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 § 10 του Ν.4987/2022, «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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ιδίου νόμου](#) ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και

αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται 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, με τις διατάξεις του 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματος της.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «*«....Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανόμενου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 5ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω (ως προς τον ΦΠΑ), μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (κατά το πραγματικό)- εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ.1*

ν.2238/94 και 57 παρ.1 ν.2859/2000) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ.2 περ. β' ν.2238/94 και 49 παρ.3 ν.2859/2000).».

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 3α του Ν.4987/2022 ορίζεται : «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

Επειδή, με την παρ. 27^α του άρθρου 66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: «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, με την ΠΟΛ 1192/2017 έγινε δεκτή η γνωμοδότηση 268/2017 του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία: «Ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 και

2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικράτειας (ΣΤΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78(§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012».

Επειδή, στο άρθρο 66 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 2523/1997 «4. Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.».

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

Επιπλέον, στην παράγραφο 4 της προαναφερθείσας εγκυκλίου ορίζεται ότι

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

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

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

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

της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.».

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης είχε πλήρη γνώση της φερόμενης εικονικότητας ήδη από το έτος 2017, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς οι εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με τις οποίες διαπιστώθηκε η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από τις «..... & ΣΙΑ Ο.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» με ΑΦΜ:..... και «..... & ΣΙΑ Ε.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» με ΑΦΜ:..... συντάχθηκαν την 30-06-2023. Η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα «..... & ΣΙΑ ΕΕ» με ΑΦΜ:....., είναι διαφορετικό νομικό πρόσωπο με διαφορετικό αριθμό φορολογικού μητρώου.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό καταχώρησης/30-07-2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και την με αριθμ...../20-02-2013 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ./25-10-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ./ΕΞ 2023/11-10-2023 Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αριθμ.πρωτ.εισερχομένου/19-10-2023) με συνημμένη τη σχετική έκθεση ΚΒΣ, που αφορά την εκδότρια επιχείρηση «..... & ΣΙΑ Ο.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» με ΑΦΜ:....., καθώς και του με αριθμό πρωτ./ΕΞ/11.10.2023 Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (αριθμ.πρωτ.εισερχομένου/19-10-2023) με συνημμένη επίσης τη σχετική έκθεση ΚΒΣ, που αφορά την εκδότρια επιχείρηση «..... & ΣΙΑ Ε.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» με ΑΦΜ:.....

Επειδή, οι συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου για τους εκδότες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που απεστάλησαν στο 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης με τα ανωτέρω διαβιβαστικά έγγραφα, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να επεκτείνουν το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2012 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται το 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεων.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2012 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων φορολογίας εισοδήματος και ΚΒΣ, ήτοι στις 20-12-2023, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης το έτος 2023, ήτοι πέραν της πενταετίας

από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους (31-12-2018) και επομένως, για την με αριθμό/20-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων. Λόγω δε της λήψης των συμπληρωματικών στοιχείων κατά το δέκατο έτος, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ.4 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξη στη συγκεκριμένη υπόθεση κατέστη ενδεκαετής, ήτοι οι εκδοθείσες πράξεις μπορούσαν να κοινοποιηθούν έως την 31-12-2024.

Επειδή, για την με αριθμό/20-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, δε συντρέχει περίπτωση δεκαετούς παραγραφής, λόγω μη ύπαρξης αρχικής πράξης.

Περαιτέρω, αναφορικά με τη φορολογία ΦΠΑ, δε συντρέχει ούτε περίπτωση δεκαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής, ήτοι εφαρμογή του άρθρου 66 του Ν 4987/2022, καθώς από τον έλεγχο των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ανέρχεται στο ποσό των 11.541,76€, δηλαδή σαφώς μικρότερο από τα όρια που τίθενται στην παράγραφο 3 του άρθρου 66 του Ν 4987/2022 και συνεπώς το δικαίωμα το Δημοσίου, κατά το χρόνο έκδοσης της με αριθμό 1826/20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη ότι η με αριθμό/20-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ είναι παρακολουθηματική της πράξης του σχετικού φόρου, η μη νόμιμη έκδοση πράξης φόρου (ΦΠΑ) δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν 4472/2017.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις με αρ./20-12-2023 και/20-12-2023 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, γίνεται αποδεκτή για το λόγο της **παραγραφής**, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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 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 παρ.2 του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 «..... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή*».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, **η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων**, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) **ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία** (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων)).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με την από 30-06-2023 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως στην έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν 4337/2015 του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης (σελ.7-8), τα εκδοθέντα από την επιχείρηση «..... & ΣΙΑ Ο.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» με ΑΦΜ:....., είναι εικονικά στο σύνολό τους για τους κάτωθι λόγους:

- Είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο κι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες.
- Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων, επιπλέον δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλομένων από καμία οντότητα ως πελάτης, για τα ελεγχόμενα έτη.
- Δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις), καθώς κι αγορές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- Η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους με την οικειοποίηση του Φ.Π.Α, ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.
- Έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα ελεγχόμενα έτη, με ποσά τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές Αγορές ή Δαπάνες, τα οποία συμψηφίστηκαν με εικονικές εκροές (πωλήσεις), έχοντας ως αποτέλεσμα την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται σε αυτά τα ανύπαρκτα έξοδα, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.
- Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τα ελεγχόμενα έτη και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα που φέρεται να έχει συναλλακτική δραστηριότητα, αφού σύμφωνα με τα έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α. & του Σ.Ε.Π.Ε. δεν προέβη σε απογραφή για την απασχόληση προσωπικού.
- Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των

συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους εκδότες και λήπτες οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α., κλπ.).

Όπως συνάγεται από τα ανωτέρω εκτεθέντα, η επιχείρηση «..... & ΣΙΑ Ο.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» «δραστηριοποιήθηκε» στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφού τα στοιχεία αυτά εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με σκοπό από την εκδότρια επιχείρηση την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη μέρους του Φ.Π.Α.. Οι λήπτριες επιχειρήσεις με τη λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων μείωσαν την καταβολή τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων φόρων μέσω της διόγκωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους αλλά και την αύξηση των εξόδων τους και συνεπώς την μείωση των φορολογητέων κερδών τους. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την από 30-06-2023 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της της ΥΕΔΔΕ Αττικής, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως στην έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν 4337/2015 του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, τα εκδοθέντα από την επιχείρηση «..... & ΣΙΑ Ε.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» με ΑΦΜ:..... φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους διότι :

- Είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο κι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες.
- Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων, επιπλέον δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλομένων από καμία οντότητα ως πελάτης, για τα ελεγχόμενα έτη.
- Δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς κι αγορές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- Η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους με την οικειοποίηση του Φ.Π.Α ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.
- Έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα ελεγχόμενα έτη, με ποσά τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές Αγορές ή Δαπάνες, τα οποία συμψηφίστηκαν με εικονικές εκροές (πωλήσεις), έχοντας ως αποτέλεσμα την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται σε αυτά τα ανύπαρκτα έξοδα, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.
- Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τα ελεγχόμενα έτη και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα που φέρεται να έχει συναλλακτική

δραστηριότητα, αφού σύμφωνα με τα έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α. & του Σ.Ε.Π.Ε. δεν προέβη σε απογραφή για την απασχόληση προσωπικού.

- Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους εκδότες και λήπτες οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α., κλπ.).

Όπως συνάγεται από τα ανωτέρω εκτεθέντα, η επιχείρηση «..... & ΣΙΑ Ε.Ε. ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ» «δραστηριοποιήθηκε» στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφού τα στοιχεία αυτά εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με σκοπό από την εκδότρια επιχείρηση την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη μέρους του Φ.Π.Α.. Οι λήπτριες επιχειρήσεις με τη λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων μείωσαν την καταβολή τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων φόρων μέσω της διόγκωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους αλλά και την αύξηση των εξόδων τους και συνεπώς την μείωση των φορολογητέων κερδών τους. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτές, υπό την έννοια ότι διέθεταν Α.Φ.Μ, είχαν θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχαν προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτες, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς δεν διέθεταν την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να δύνανται να πραγματοποιήσουν τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με την από 20-12-2023 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων, αν και κλήθηκε δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, όπως ιδιωτικά συμφωνητικά, τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων κλπ.

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 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 ύπαρξης 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 ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπεράσμα 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, 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 εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι τελούσε σε καλή πίστη αφού δεν προσκομίζει ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι από 20/12/2023 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ και μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-01-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα:

Α)Την ακύρωση:

1)Της με αριθμό/20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 και

2)Της με αριθμό/20-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, λόγω παραγραφής.

Β)Την επικύρωση:

1)της με αριθμό/20-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) χρήσης 2012 και

2)της με αριθμό/20-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

- 1) Υπ'αριθμ...../20-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρο 54 Ν 4987/2022 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	2.500,00	2.500,00€

- 2) Υπ'αριθμ...../20-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	43.728,41€	43.728,41€

- 3)) Υπ'αριθμ...../20-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Ποσό για καταβολή	1.865,30€	27.257,17€	1.865,30€	0,00€

- 4)Υπ'αριθμ...../20-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 6 Ν 2523/1997 και άρθρο 79 Ν 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012

Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
5.773,00€	0,00€

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.