



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29-10-2024

Αριθμός απόφασης: 2301

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 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.)*», 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **30/05/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ», με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά:

α) της υπ' αριθμ...../30-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και

β)της υπ'αριθμ...../30-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου (Άρθ. 57 Ν 5104/2024) φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης , και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση .

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 με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/30-05-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ», με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα, που κατατέθηκε 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 αριθμ...../30-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό φόρου 13.862,00€ και πρόσθετος φόρος ύψους 16.013,38€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 29.875,38€.
- Με την με αριθμό/30-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν 5104/2024, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500,00€, διότι ζήτησε και έλαβε τέσσερα (4) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, με τη μερικώς εικονική αξία να προσδιορίζεται στο ποσό των 28.893,74€ πλέον ΦΠΑ 6.645,56€ από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά την έννοια του άρθρου 19 του Ν 2523/1997 και του άρθρου 66 του Ν4987/2022, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 §3β' του Ν 4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 30-04-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (βάσει των: ΠΔ 186/92 § Ν 5104/2024) και μερικού ελέγχου εισοδήματος (βάσει των: Ν 2238/1994 § ν 5104/2024), του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../9875/15-03-2024 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της. Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμό/12-03-2024 απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε δεκτή η με αριθμό πρωτ...../17-11-2023 ενδικοφανής προσφυγή για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ.ΚΟΖ/04-03-2022 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, Τμήμα Α5, με συνημμένη σε αυτό την από 15-02-2022 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Κατασχεμένων Φορολογικών Στοιχείων. Ειδικότερα, με την αριθμ.

...../299916/2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, Τμήμα Α5 Κοζάνης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση και διαπιστώθηκε ότι κατά τη χρήση 2012 έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 69.310,00€ από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:..... με έδρα το Κοζάνης, τα οποία η ελεγχόμενη καταχώρισε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών της ελεγχόμενης διαχειριστικής χρήσης, ως κάτωθι:

ΤΙΜ	ΗΜΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΕΡΙΟΧΗ
.....	01/02/2012	19.850,00€	4.565,50€	24.415,50€	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ
.....	01/02/2012	8.100,00€	1.863,00€	9.963,00€	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	 ΗΜΑΘΙΑΣ
.....	01/03/2012	12.000,00€	2.760,00€	14.760,00€	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ
.....	06/04/2012	29.360,00€	6.752,80€	36.112,80€	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ
	ΣΥΝΟΛΟ	69.310,00	15.941,30	85.251,30		

Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μερικώς εικονικά με την εικονική αξία να προσδιορίζεται στο ποσό των 28.893,74€ πλέον ΦΠΑ.

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

1) Τα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται τις αποφάσεις του ΣτΕ 3411/2004 και 3954/2011 (η διαπίστωση παραλείψεων του εκδότη δεν αποδεικνύει τη μη άσκηση εκ μέρους του δραστηριότητα, τυχόν παρατυπίες ως προς το χρόνο και τον τρόπο έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δεν καθιστούν άνευ ετέρου ανύπαρκτες τις σχετικές συναλλαγές) , 2981/2011 (αν ο λήπτης του στοιχείου αποδεικνύει ότι μεταπωλεί τα αγαθά που αποτέλεσαν το αντικείμενο της φερόμενης ως αρχικής συναλλαγής, δε συντρέχει εικονικότητα) , 4107/2000 (συνεκτίμηση του γεγονότος ότι τα έσοδα από τα επίμαχα τιμολόγια έχουν δηλωθεί και έχει αποδοθεί ο ΦΠΑ), 936/2010 (η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου είναι διακριτή από την παράβαση της λήψης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη), 555-556/2010 (η φορολογική αρχή βαρύνετε, κατ'αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας), 1278/2011 (το βάρος της απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή), 4037/2011 (η φορολογική αρχή στηρίχθηκε αποκλειστικά στο πόρισμα της έκθεσης του εκδότη, χωρίς να διενεργήσει έλεγχο στην εταιρεία και κυρίως στα βιβλία του λήπτη, γεγονός που σχετίζεται με το

βάρος της απόδειξης της εικονικότητας). Κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ η φορολογική αρχή οφείλει να διενεργεί ουσιαστικό έλεγχο στην επιχείρηση του λήπτη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων. Κανένας ουσιαστικός έλεγχος δε διενεργήθηκε από τη φορολογική αρχή και, ως εκ τούτου, η αιτίαση για εικονικότητα δεν αποδεικνύεται. Το πραγματικό της συναλλαγής αποδεικνύεται από τα κάτωθι:

α) Τα τέσσερα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αφορούν πραγματικές συναλλαγές.

β) Για τις εργασίες που εκτελέστηκαν από τον είχαν υπογραφεί ιδιωτικά συμφωνητικά τεχνικών έργων που έχουν κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ.

γ) Στη συνολική καθαρή αξία των τιμολογίων (63.310,00€) παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης φόρος εργολάβων 3%, συνολικής αξίας 2.079,30€.

δ) Τα τιμολόγια πληρώθηκαν με επιταγές που εξοφλήθηκαν στην τράπεζα από το λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας.

ε) Τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του έτους 2012.

στ) Οι εργασίες αφορούν υλοποίηση δημοσίων έργων, τα οποία έχουν πραγματοποιηθεί.

Ο (πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της προσφεύγουσας) είχε διευκολύνει ταμειακά τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ο οποίος στη συνέχεια του μεταβίβασε την επιταγή της προσφεύγουσας.

2) Εσφαλμένα θεωρήθηκε ως λογιστικές διαφορές στη φορολογία εισοδήματος, το σύνολο των τεσσάρων φορολογικών παραστατικών.

3) Η επίμαχη χρήση έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 33 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.*

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 76 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 77 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 20, παρ. 4 του Ν. 3842/2010**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, 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, 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. (Στε 506/8-2-2012).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

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

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία «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.» ΣτΕ 1404/2015.

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, 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 του εκδότη 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, 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, 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, από την από 15-02-2022 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων, που συνέταξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Τμήμα Α5, Κοζάνης, για την προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι κατά τη χρήση 2012 έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ:....., συνολικής καθαρής αξίας 69.310,00€, ως κάτωθι:

ΤΙΜ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΕΡΙΟΧΗ
.....	01/02/2012	19.850,00€	4.565,50€	24.415,50€	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ
.....	01/02/2012	8.100,00€	1.863,00€	9.963,00€	ΧΩΜΑΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	 ΗΜΑΘΙΑΣ
.....	01/03/2012	12.000,00€	2.760,00€	14.760,00€	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ
.....	06/04/2012	29.360,00€	6.752,80€	36.112,80€	χωματουργικές εργασίες στο 12θέσιο Δημοτικό Σχολείο	ΔΗΜΟΣ
	ΣΥΝΟΛΟ	69.310,00€	15.941,30€	85.251,30€		

Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μερικώς εικονικά με την εικονική αξία να προσδιορίζεται στο ποσό των 28.893,74€ πλέον ΦΠΑ.

Για τις εργασίες που περιγράφονται στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, προσκομίσθηκαν δυο συμφωνητικά ως κάτωθι:

i) το από 27/12/2011, το οποίο κατατέθηκε στη Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης στις 11/04/2012 με α/α και σύμφωνα με το οποίο η έναρξη εργασιών θα γίνει στις 02/01/2012, «..οι προθεσμίες των εργασιών θα συμφωνηθούν από τα δύο μέρη γραπτώς, σε εύθετο χρόνο..», χωρίς να μας έχει προσκομισθεί κάποιο σχετικό στοιχείο, με τον προϋπολογισμό του έργου να εκτιμάται σε 60.000,00€. Το αντικείμενο του συμφωνητικού είναι η εκτέλεση χωματουργικών εργασιών στο έργο «12/ΘΕΣΙΟ ΔΗΜΟΤΙΚΟ ΣΧΟΛΕΙΟ Δ.Δ. Ν. ΣΤΟ ΔΗΜΟ

ii) το από 20/01/2012, το οποίο κατατέθηκε στη Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης στις 11/04/2012 με α/α και σύμφωνα με το οποίο η έναρξη εργασιών θα γίνει στις 23/01/2012, «..οι προθεσμίες των εργασιών θα συμφωνηθούν από τα δύο μέρη γραπτώς, σε εύθετο χρόνο..», χωρίς να μας έχει προσκομισθεί κάποιο σχετικό στοιχείο, με τον προϋπολογισμό του έργου να εκτιμάται σε 10.000,00€. Το αντικείμενο του συμφωνητικού είναι η εκτέλεση χωματουργικών εργασιών στο έργο «ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ & ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΣΤΙΚΩΝ ΛΥΜΑΤΩΝ ΕΡΓΑΤΙΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ ΗΜΑΘΙΑΣ».

Στο άρθρο 2 και των δύο (2) συμφωνητικών γίνεται αναφορά στο τίμημα των εργασιών και συγκεκριμένα αναφέρεται:

«..Η δαπάνη χρέωσης θα υπολογίζεται βάση του παρακάτω πίνακα ωριαίων και ημερησίων μισθωμάτων..»

<u>A/A</u>	<u>ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ</u>	<u>ΤΙΜΗ/ΩΡΑ €</u>
<u>1</u>	<u>Φορτωτής</u>	<u>80€</u>
<u>2</u>	<u>JCB</u>	<u>60€</u>
<u>3</u>	<u>Τσαπάκι</u>	<u>45€</u>
<u>4</u>	<u>Διαβολάκι BobCat</u>	<u>45€</u>
<u>5</u>	<u>Grader</u>	<u>90€</u>
<u>6</u>	<u>Οδοστρωτήρας</u>	<u>80€</u>
<u>7</u>	<u>Τετραξονικό φορτηγό</u>	<u>40€</u>

Επιπλέον, για κάθε φορολογικό στοιχείο η προσφεύγουσα προσκόμισε και ακριβή αντίγραφα επιμετρήσεων, ως κάτωθι:

<u>TIM ...../01-02-2012</u>									
<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΩΡΕΣ</u>	<u>JCB</u>	<u>ΤΣΑΠΑΚΙ</u>	<u>BOBCAT</u>	<u>GRADER</u>	<u>ΟΔΟΣΤΡ.</u>	<u>ΦΟΡΤΗΓΟ</u>	<u>ΦΟΡΤΩΤΗΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ (€)</u>
02-Ιαν	10	60		45	90				1950
03-Ιαν	10	60		45	90	80			2750
04-Ιαν	10	60		45	90	80			2750
05-Ιαν	10	60		45	90	80			2750
09-Ιαν	10	60		45	90	80			2750
11-Ιαν	10		45	45					900
12-Ιαν	10		45	45					900
16-Ιαν	10		45	45					900
19-Ιαν	10		45	45			40	80	2100
20-Ιαν	10		45	45			40	80	2100
								ΣΥΝΟΛΟ	19.850

<u>TIM ...../01-02-2012</u>									
<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΩΡΕΣ</u>	<u>JCB</u>	<u>ΤΣΑΠΑΚΙ</u>	<u>BOBCAT</u>	<u>GRADER</u>	<u>ΟΔΟΣΤΡ.</u>	<u>ΦΟΡΤΗΓΟ</u>	<u>ΦΟΡΤΩΤΗΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ (€)</u>
23-Ιαν	9	60	45	45					1350
24-Ιαν	4	60	45	45					600
25-Ιαν	4	60	45	45					600
26-Ιαν	9	60	45	45					1350
27-Ιαν	9	60	45	45					1350
30-Ιαν	9	60	45	45					1350
31-Ιαν	10	60	45	45					1500
								ΣΥΝΟΛΟ	8.100

<u>TIM ...../01-03-2012</u>									
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΩΡΕΣ	JCB	ΤΣΑΠΑΚΙ	BOBCAT	GRADER	ΟΔΟΣΤΡ.	ΦΟΡΤΗΓΟ	ΦΟΡΤΩΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ (€)
13-Φεβ	8	60	45	45					1200
15-Φεβ	8	60	45	45					1200
16-Φεβ	8	60	45	45					1200
17-Φεβ	8	60	45	45					1200
20-Φεβ	8	60	45	45					1200
22-Φεβ	8	60	45	45					1200
23-Φεβ	8	60	45	45					1200
24-Φεβ	8	60	45	45					1200
28-Φεβ	8	60	45	45					1200
29-Φεβ	8	60	45	45					1200
								ΣΥΝΟΛΟ	12.000

<u>TIM ...../06-04-2012</u>									
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΩΡΕΣ	JCB	ΤΣΑΠΑΚΙ	BOBCAT	GRADER	ΟΔΟΣΤΡ.	ΦΟΡΤΗΓΟ	ΦΟΡΤΩΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ (€)
06-Μαρ	8	60	45	45					1200
07-Μαρ	8	60	45	45					1200
08-Μαρ	8	60	45	45					1200
13-Μαρ	8				90	80	40	80	2320
14-Μαρ	8				90	80	40	80	2320
15-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
16-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
19-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
20-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
21-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
22-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
								ΣΥΝΟΛΟ	29.360

Σύμφωνα με την αξία των τιμολογίων και τις σχετικές επιμετρήσεις, παρασχέθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση υπηρεσίες καθαρής αξίας 69.310,00€, πλέον Φ.Π.Α. 15.941,30€, ήτοι συνολικής αξίας 85.251,30€.

Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου προέκυψαν τα στοιχεία των επιταγών, οι οποίες εκδόθηκαν προς εξόφληση των συγκεκριμένων συναλλαγών, ως κάτωθι:

A/A	Αρ. επιταγής	Αξία	Ημερομηνία	Σε διαταγή	Κομιστής	Κατάστημα εξόφλησης
1	-7	35.850,00€	10/04/2012	.....	.....	ΧΑΡΙΛΑΟΥ (ΘΕΣ/ΝΙΚΗ)
2	-0	1.561,50€	10/04/2012	.....	.....	ΚΟΖΑΝΗ
3	-6 (ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ)	1.863,00€	02/05/2012	.....	.....	ΚΟΖΑΝΗ

4	-8 (ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ)	4.565,50€	02/05/2012	.....	.....	ΚΟΖΑΝΗ
5	-3	8.000,00€	21/05/2012	.....	.....	?
6	-8	5.872,00€	23/07/2012	.....	.....	?
7	-4	9.360,00€	18/12/2012	.....	.....	ΧΑΡΙΛΑΟΥ (ΘΕΣ/ΝΙΚΗ)
8	-5	8.000,00€	21/12/2012	.....	.....	ΧΑΡΙΛΑΟΥ (ΘΕΣ/ΝΙΚΗ)
Σύνολο		75.072,00€				

Η συνολική αξία των ως άνω αναφερόμενων επιταγών είναι 75.072,00€.

Η επιταγή Νο-3 (α/α 5) κομίστηκε από τον, ο οποίος είναι νόμιμος εκπρόσωπος και διαχειριστής της ελεγχόμενης, σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση του ιδίου και η οποία έλαβε αρ. εισερχ. πρωτ./16-09-2019 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. Ανταποκρινόμενος ο στο με αρ. πρωτ./23-04-2021 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, απάντησε: «...την επιταγή της τράπεζας Πειραιώς με αρ.-3 μου τη μεταβίβασε ο κ. και εισπράχθηκε από μένα. Ο κ. μου είχε ζητήσει προσωπικά μια ταμειακή διευκόλυνση, για προσωπικούς λόγους όπως μου είπε, και του είχα δανείσει με μετρητά ως ιδιώτης το ποσό των 8.000,00€. Για να μου επιστρέψει το ποσό που του είχα δανείσει μου μεταβίβασε την παραπάνω επιταγή.».

Οι επιταγές Νο-4 (α/α 7) και Νο-5 (α/α 8) κομίστηκαν από τον στον οποίο επιδόθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης το με αρ. πρωτ./23-04-2021 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, στο οποίο ανταποκρινόμενος απάντησε: «...είμαι επαγγελματίας αυτοκινητιστής και δεν είχα καμία επαγγελματική συναλλαγή με τον αυτό που μπορώ να θυμηθώ είναι ότι μου είχε πει τότε είχε κάτι προβλήματα τραπεζικά και εξυπηρέτησα και είσπραξα εγώ τις 2 επιταγές για λογαριασμό του και του έδωσα τα λεφτά...». Αναφορικά με τον, επισημαίνεται το γεγονός ότι στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών έχει δηλωθεί από την προσφεύγουσα ως προμηθευτής της, για δεκαέξι (16) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 33.869,80€. Επομένως, ο κατά τη χρήση 2012 παρείχε τις υπηρεσίες του/απασχολούνταν στην προσφεύγουσα, όπως και ο Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά το διάστημα εκτέλεσης των εργασιών, ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων είχε στην κατοχή του, έναν φορτωτή CATERPILLAR (ΤΥΠΟΣ 966C/...../IX/ΑΡ.ΠΛΑΙΣΙΟΥ42J5114), ένα φορτηγό VOLVO (...../ΜΙΚΤΟ ΒΑΡΟΣ 33000kg/ΑΡ.ΠΛΑΙΣΙΟΥΥΥ2Η5Α7D6RA221666), ένα φορτηγό VOLVO (...../ΜΙΚΤΟ ΒΑΡΟΣ 33000kg/ΑΡ.ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΥΥ2S4B5D7VA265456) και έναν εκσκαφέα φορτωτή JCB.

Λαμβάνοντας υπόψη τα οχήματα που διέθετε ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και αντιπαραβάλλοντας αυτά με τα οχήματα που εμφανίζονται να χρησιμοποιήθηκαν στις

υπηρεσίες που παρείχε ο στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις επιμετρήσεις που προσκομίστηκαν, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε ποτέ στην κατοχή της οχήματα BOBCAT, GRADER και ΟΔΟΣΤΡΩΤΗΡΑ, προκειμένου να παρέχει τις περιγραφόμενες στις ανωτέρω επιμετρήσεις, υπηρεσίες. Συγκεκριμένα, στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται με έντονη γραφή οι εργασίες αυτές, ανά τιμολόγιο.

ΤΙΜ...../01-02-2012									
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΩΡΕΣ	JCB	ΤΣΑΠΑΚΙ	BOBCAT	GRADER	ΟΔΟΣΤΡ.	ΦΟΡΤΗΓΟ	ΦΟΡΤΩΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ (€)
02-Ιαν	10	60		45	90				1950
03-Ιαν	10	60		45	90	80			2750
04-Ιαν	10	60		45	90	80			2750
05-Ιαν	10	60		45	90	80			2750
09-Ιαν	10	60		45	90	80			2750
11-Ιαν	10		45	45					900
12-Ιαν	10		45	45					900
16-Ιαν	10		45	45					900
19-Ιαν	10		45	45			40	80	2100
20-Ιαν	10		45	45			40	80	2100
	Σύνολο	3000	2250	4500	4500	3200		ΣΥΝΟΛΟ	19.850,00
			σύνολο	12.200,00€				ΣΥΝΟΛΟ	7.650,00

Για το Τιμολόγιο Νο/01-02-2012 η αξία των εργασιών που εμφανίζονται να εκτελέστηκαν από μηχανήματα που δεν διέθετε ο εκδότης ανέρχεται σε 4.500,00€ για το όχημα BOBCAT, 4.500.00€ για το όχημα GRADER και 3.200,00€ για τον οδοστρωτήρα. Αφαιρώντας την αξία αυτών των εργασιών, η αξία του Τιμολογίου διαμορφώνεται σε 7.650,00€.

ΤΙΜ...../01-02-2012									
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΩΡΕΣ	JCB	ΤΣΑΠΑΚΙ	BOBCAT	GRADER	ΟΔΟΣΤΡ.	ΦΟΡΤΗΓΟ	ΦΟΡΤΩΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ (€)
23-Ιαν	9	60	45	45					1350
24-Ιαν	4	60	45	45					600
25-Ιαν	4	60	45	45					600
26-Ιαν	9	60	45	45					1350
27-Ιαν	9	60	45	45					1350
30-Ιαν	9	60	45	45					1350
31-Ιαν	10	60	45	45					1500
		3240	2430	2430				ΣΥΝΟΛΟ	8.100,00
			σύνολο	2.430,00€				ΣΥΝΟΛΟ	5.670,00

Για το Τιμολόγιο Νο/01-02-2012 η αξία των εργασιών που εμφανίζονται να εκτελέστηκαν από μηχανήματα που δεν διέθετε ο εκδότης ανέρχεται σε 2.430,00€ για το όχημα BOBCAT. Αφαιρώντας την αξία αυτών των εργασιών, η αξία του Τιμολογίου διαμορφώνεται σε 5.670,00€.

ΤΙΜ...../01-03-2012									
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΩΡΕΣ	JCB	ΤΣΑΠΑΚΙ	BOBCAT	GRADER	ΟΔΟΣΤΡ.	ΦΟΡΤΗΓΟ	ΦΟΡΤΩΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ (€)
13-Φεβ	8	60	45	45					1200

15-Φεβ	8	60	45	45					1200
16-Φεβ	8	60	45	45					1200
17-Φεβ	8	60	45	45					1200
20-Φεβ	8	60	45	45					1200
22-Φεβ	8	60	45	45					1200
23-Φεβ	8	60	45	45					1200
24-Φεβ	8	60	45	45					1200
28-Φεβ	8	60	45	45					1200
29-Φεβ	8	60	45	45					1200
		4800	3600	3600				ΣΥΝΟΛΟ	12.000,00
			σύνολο	3.600,00€				ΣΥΝΟΛΟ	8.400,00

Για το Τιμολόγιο Νο/01-03-2012 η αξία των εργασιών που εμφανίζονται να εκτελέστηκαν από μηχανήματα που δεν διέθετε ο εκδότης ανέρχεται σε 3.600,00€ για το όχημα BOBCAT. Αφαιρώντας την αξία αυτών των εργασιών, η αξία του Τιμολογίου διαμορφώνεται σε 8.400,00€.

TIM67/06-04-2012									
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΩΡΕΣ	JCB	ΤΣΑΠΑΚΙ	BOBCAT	GRADER	ΟΔΟΣΤΡ.	ΦΟΡΤΗΓΟ	ΦΟΡΤΩΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ (€)
06-Μαρ	8	60	45	45					1200
07-Μαρ	8	60	45	45					1200
08-Μαρ	8	60	45	45					1200
13-Μαρ	8				90	80	40	80	2320
14-Μαρ	8				90	80	40	80	2320
15-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
16-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
19-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
20-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
21-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
22-Μαρ	8	60	45	45	90	80	40	80	3520
		4320	3240	3240	5760	5120		ΣΥΝΟΛΟ	29.360,00
			σύνολο	14.120,00€				ΣΥΝΟΛΟ	15.240,00

Για το Τιμολόγιο Νο/06-04-2012 η αξία των εργασιών που εμφανίζονται να εκτελέστηκαν από μηχανήματα που δεν διέθετε ο εκδότης ανέρχεται σε 3.240,00€ για το όχημα BOBCAT, 5.760,00€ για το όχημα GRADER και 5.120,00€ για τον οδοστρωτήρα. Αφαιρώντας την αξία αυτών των εργασιών, η αξία του Τιμολογίου διαμορφώνεται σε 15.240,00€.

Αναφορικά με τις επιταγές που φέρονται να εκδόθηκαν για την εξόφληση των τιμολογίων προέκυψε ότι τρεις (3) εξ' αυτών εισπράχθηκαν από άτομα που σχετίζονται με τη «..... Α.Ε.». Συγκεκριμένα:

- η επιταγή Νο-3 αξίας 8.000,00€ εισπράχθηκε από τον, ο οποίος είναι νόμιμος εκπρόσωπος και διαχειριστής της «..... Α.Ε.».

- οι επιταγές Νο-4 και Νο-5 αξίας 9.360,00€ και 8.000,00€, αντίστοιχα εισπράχθηκαν από τον ο οποίος κατά τη χρήση 2012 έχει δηλωθεί από την προσφεύγουσα ως προμηθευτής της.

Επειδή, η αξία των τιμολογίων που εκδόθηκαν από τον και λήφθηκαν από την προσφεύγουσα είναι η κάτωθι:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ				
No	ΗΜΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
.....	01/02/2012	19.850,00 €	4.565,50 €	24.415,50 €
.....	01/02/2012	8.100,00 €	1.863,00 €	9.963,00 €
.....	01/03/2012	12.000,00 €	2.760,00 €	14.760,00 €
.....	06/04/2012	29.360,00 €	6.752,80€	36.112,80 €
	ΣΥΝΟΛΟ	69.310,00 €	15.941,30 €	85.251,30 €

Επειδή, η αξία των εργασιών που παρείχε ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων με οχήματα που δεν είχε στη διάθεσή του, απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ		Αξία εργασιών από οχήματα που δεν διέθετε		
No	ΗΜΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
...	01/02/2012	12.200,00€	2.806,00€	15.006,00€
.....	01/02/2012	2.430,00€	558,90€	2.988,90€
.....	01/03/2012	3.600,00€	828,00€	4.428,00€
.....	06/04/2012	14.120,00€	3.247,60€	17.367,60€
	ΣΥΝΟΛΟ	32.350,00€	7.440,50€	39.790,50€

Επειδή, η αξία των επιταγών που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών, καθώς και η αξία των επιταγών που επέστρεψαν σε άτομα σχετιζόμενα με την προσφεύγουσα, απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες:

Αξία επιταγών που εκδόθηκαν προς εξόφληση των Τιμολογίων		
A/A	No	Αξία
1	-7	35.850,00 €
2	-0	1.561,50
3	-6 (ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ)	1.863,00 €
4	-8 (ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ)	4.565,50 €
5	-3	8.000,00 €
6	-8	5.872,00
7	-4	9.360,00
8	-5	8.000,00 €

Σύνολο	75.072,00€
--------	------------

Αξία επιταγών που επέστρεψαν σε πρόσωπα σχετιζόμενα με την Α.Ε.		
A/A	No	Αξία
1	06175253-3	8.000,00 €
2	06175258-4	9.360,00
3	06175252-5	8.000,00 €
Σύνολο		25.360,00€

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά, με αξία εικονικότητας 28.893,74€ πλέον Φ.Π.Α. 6.645,56€, η οποία προκύπτει για κάθε φορολογικό παραστατικό ως κάτωθι:

- για το Τιμολόγιο No/01-02-2012 αξία εικονικότητας 10.684,10€, πλέον Φ.Π.Α. 2.457,38€, η οποία σύμφωνα με τις επιμετρήσεις αντιστοιχούν σε 4.500,00€ από εργασίες με μηχανήμα BOBCAT, 3.200,00€ από εργασίες με μηχανήμα ΟΔΟΣΤΡΩΤΗΡΑ και 2.984,10€ από εργασίες με μηχανήμα GRADER.

- για το Τιμολόγιο No/01-02-2012 αξία εικονικότητας 2.430,00€, πλέον Φ.Π.Α. 558,90€, η οποία σύμφωνα με τις επιμετρήσεις αντιστοιχεί σε εργασίες με μηχανήμα BOBCAT.

- για το Τιμολόγιο No/01-03-2012 αξία εικονικότητας 3.600,00€, πλέον Φ.Π.Α. 828,00€, η οποία σύμφωνα με τις επιμετρήσεις αντιστοιχεί σε εργασίες με μηχανήμα BOBCAT.

- για το Τιμολόγιο No/06-04-2012 αξία εικονικότητας 12.179,64€, πλέον Φ.Π.Α. 2.801,28€, η οποία σύμφωνα με τις επιμετρήσεις αντιστοιχούν σε 3.240,00€ από εργασίες με μηχανήμα BOBCAT, 5.120,00€ από εργασίες με μηχανήμα ΟΔΟΣΤΡΩΤΗΡΑ και 3.819,64€ από εργασίες με μηχανήμα GRADER.

Η αξία των εργασιών grader που κρίθηκε ως εικονική προέκυψε κατόπιν επιμερισμού των σχετικών εργασιών οι οποίες εμφανίζονται μόνο στα τιμολόγια 52 & 67 και λαμβάνοντας το σύνολο των ωρών και ημερών που αυτά εμφανίζονται να χρησιμοποιήθηκαν.

Οι εργασίες με τα μηχανήματα BOBCAT και ΟΔΟΣΤΡΩΤΗΡΑ κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή, η μερική εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόσεως με ΑΦΜ:....., αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από 15-02-2022 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων, που συνέταξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Τμήμα Α5, Κοζάνης, το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από το 1ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω έκθεση, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι μερικώς εικονικά, καθώς:

- Κατά το διάστημα εκτέλεσης των εργασιών, ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν είχε στην κατοχή του το σύνολο των μηχανημάτων που εμφανίζονται στις προσκομιζόμενες επιμετρήσεις, αλλά μόνο α)έναν φορτωτή CATERPILLAR (ΤΥΠΟΣ 966C/...../ΑΡ.ΠΛΑΙΣΙΟΥ42J5114), β)ένα φορτηγό VOLVO (...../ΜΙΚΤΟ ΒΑΡΟΣ 33000kg/ΑΡ.ΠΛΑΙΣΙΟΥΥV2H5A7D6RA221666) και γ)ένα φορτηγό VOLVO (...../ΜΙΚΤΟ ΒΑΡΟΣ 33000kg/ΑΡ.ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΥV2S4B5D7VA265456). Επιπλέον, ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων είχε στην κατοχή του έναν εκσκαφέα φορτωτή JCB, ο οποίος παρά το γεγονός ότι είχε μεταβιβαστεί από τον Ιούλιο του 2010 στον, ουσιαστικά παρέμενε στη διάθεση της επιχείρησης του εκδότη.
- Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν απασχόλησε ποτέ ανθρώπινο δυναμικό.
- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων, καθώς για τη χρήση 2012 ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν υπέβαλε αντίστοιχη δήλωση, δεν προκύπτει η προμήθεια καυσίμων. Επιπλέον, σύμφωνα με τις δαπάνες της εκδότριας επιχείρησης, αυτή έχει προμηθευτεί μικρές ποσότητες πετρελαίου συνολικής αξίας 309,21€, μη επαρκείς για τη λειτουργία των οχημάτων που είχε στην κατοχή της και την εκτέλεση των περιγραφόμενων εργασιών.
- Από την κίνηση του λογαριασμού 50.00.2313 (καρτέλα προμηθευτή) προέκυψε ότι τα εν λόγω τιμολόγια εξοφλήθηκαν με αξιόγραφα. Η επιταγή Νο-3 (α/α 5) κομίστηκε από τον, ο οποίος είναι νόμιμος εκπρόσωπος και διαχειριστής της προσφεύγουσας. Οι επιταγές Νο-4 (α/α 7) και Νο-5 (α/α 8) κομίστηκαν από τον, ο οποίος κατά τη χρήση 2012 παρείχε τις υπηρεσίες του στην προσφεύγουσα.
- Αναφορικά με την εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκε πως κάποιες από τις επιταγές που εκδόθηκαν προς εξόφληση των συναλλαγών, επέστρεψαν σε άτομα σχετιζόμενα με την προσφεύγουσα, ήτοι τον διευθύνοντα σύμβουλο αυτής και τον, ο οποίος κατά τη χρήση 2012 παρείχε τις υπηρεσίες του στην προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών εις ολόκληρον και να επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό της.

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 μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη 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, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της μερικής εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Τμήμα Α5, Κοζάνης, οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 1ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπτετε από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, ο , νόμιμος εκπρόσωπος και διαχειριστής της προσφεύγουσας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο του είχε ζητήσει προσωπικά μια ταμειακή διευκόλυνση για προσωπικούς του λόγους και του είχε δανείσει ως ιδιώτης το ποσό των 8.000,00€, το οποίο ο του το επέστρεψε με την υπ' αριθμ.-3 επιταγή. Ωστόσο, ο δεν προσκομίζει σύμβαση δανείου ή αντίγραφο κίνησης λογαριασμού, από τα οποία να προκύπτει ότι πράγματι πραγματοποιήθηκε η επικαλούμενη διευκόλυνση και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 105 του ν 2238/1994, όπως ίσχυε την υπό κρίση χρήση, ορίζεται:

«1.Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:

α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

2.Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31. [...] 7. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2, 3, 4, 5 και 6 αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101. [...] 11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3,

4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν 2238/1994 «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, α. Των γενικών εξόδων διαχείρισης 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους 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 σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), «κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ 186/92) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το άρθρο 18 § 2 του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣΤΕ 1512/2013, ΣΤΕ 753/2012, ΣΤΕ 327/2000, ΣΤΕ 4033/1999, ΣΤΕ 806/1998, ΣΤΕ 3990/1998, ΣΤΕ 2329/1997, ΣΤΕ 3509/1994, ΣΤΕ 6004/1996, ΣΤΕ 4786/1996 κλπ)

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ.4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) (Α' 170) και [4987/2022](#) (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

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

Επειδή, στο άρθρο 85 του ΚΦΔ ορίζεται ότι «Παραπομπές στον ν. [4987/2022](#) (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 71 του Ν 4987/2022 «1. Όπου σε κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή ή αναφορά σε διάταξη του Μέρους Α' του ν. [4174/2013](#) (Α' 170) ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), ή γενικά στον ν. [4174/2013](#) ή στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), εφεξής νοείται η αντίστοιχη διάταξη του παρόντος Κώδικα ή ο παρών Κώδικας. 2. Κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν. [4174/2013](#) ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 4 και 6 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας...

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος

6.Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

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

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

Επειδή, 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 ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81).....».

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

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

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

Επειδή, κατά την κρινόμενη χρήση, η έννοια της φοροδιαφυγής μέσω των εικονικών φορολογικών στοιχείων ορίζονταν στο άρθρο 19 παρ.4 του ν.2523/97, ως εξής : «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ. - 4.Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε 2057/25-09-2023 δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων. Ειδικότερα, με την ως άνω εγκύκλιο ορίζεται ότι η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ καταλαμβάνει

φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 01-01-2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α' της παρ.27 του άρθρου 66 του Ν 4646/2019.

Επιπλέον, στην παράγραφο 4 της προαναφερθείσας εγκυκλίου ορίζεται ότι

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

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθένενα 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 τιθένενα 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, στις 18-04-2022 εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης η με αριθμό εντολή ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ. ΚΟΖ/04-03-2022 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τμήμα Α5 Κοζάνης.

Με την αλλαγή ελεγκτικής αρμοδιότητας και τη μεταφορά της υπόθεσης για τη διενέργεια ελέγχου στο 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης (Δ.Οργ.Α. 1065199 ΕΞ 2022/22-07-2022 ΦΕΚ Β' 3886/2022 και Δ.Οργ.Α 1065203 ΕΞ 2022/22-07-2022 ΦΕΚ Β' 3887 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ), εκδόθηκε η με αριθμό/1/9875/29-05-2023 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία τροποποιήθηκε η αρχική εντολή ελέγχου.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν: α) η με αριθμό/09-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και β) η με αριθμό

...../09-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4987/2022, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, οι οποίες κοινοποιήθηκαν την 19-10-2023. Κατά των εν λόγω πράξεων, ασκήθηκε εμπροθέσμως η με αριθμό πρωτ...../17-11-2023 ενδικοφανής προσφυγή, μετά την εξέταση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/12-03-2024 απόφαση της ΔΕΔ, η οποία έκανε δεκτή την προσφυγή, ακύρωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις και ανέπεμψε την υπόθεση στη διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας προκειμένου να θεραπευθούν τυπικές πλημμέλειες και ειδικότερα η τήρηση κατ'ουσίαν της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης.

Η αρμόδια υπηρεσία ελέγχου (1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης), σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, εξέδωσε την με αριθμό/0/9875/15-03-2024 εντολή ελέγχου και μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, το με αριθμό πρωτ. ΚΟΖ/04-03-2022 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τμήμα Α5 Κοζάνης, προς τη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, αποτελεί νέο στοιχείο, που περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής (ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης) μετά την παρέλευση του χρόνου της πενταετούς παραγραφής, ήτοι κατά το έτος 2022 (στο ένατο έτος). Συνεπώς, για τη με αριθμό/09-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και τη με αριθμό/09-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ περιόδου 01-01 έως 31-12-2012, συντρέχει περίπτωση δεκαετούς παραγραφής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 2 και 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και της παρ.5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 και η παραγραφή του υπό κρίση έτους, μόνο για το ζήτημα που περιλαμβάνονταν στο νέο στοιχείο, διακόπηκε κατά την έκδοση και κοινοποίηση των εν λόγω πράξεων (δέκατο έτος). Επιπλέον, για την με αριθμό/30-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνουν εφαρμογής και οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίου. Οι προαναφερθείσες πράξεις ακυρώθηκαν, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, με την με αριθμό/12-03-2024 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, και ακολούθως εκδόθηκαν εντός έτους οι προσβαλλόμενες, απαλλαγμένες από τυπικές πλημμέλειες. Συνεπώς, για το υπό κρίση οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και μόνο για το ζήτημα που περιλαμβάνονταν στο νέο στοιχείο, συντρέχει περίπτωση παράτασης της περιόδου παραγραφής για χρονικό διάστημα ενός έτους από την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης της ΔΕΔ, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 30-05-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της **ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ»,** με ΑΦΜ:....., και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση

1)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ...../30-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 Ν 5104/2024, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2012 του Προϊσταμένου του 1 ^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης	2.500,00€	2.500,00€

2)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ...../30-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 1 ^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης	29.875,38€	29.875,38€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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