



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/03/2025

Αριθμός απόφασης: 471

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζιά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, που εδρεύει στο χλμ Π.Ε.Ο., που εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό/30-10-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 Ν.5104/2024 χρήσης 2013, της με αριθμό/30-10-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2014 και της με αριθμό/30-10-2024 πράξης επιβολής

προστίμου άρθρου 57 παρ. 1 Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, η οποία 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:

1. Με την με αριθμό/30-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους **2.500,00 €**, διότι έλαβε είκοσι πέντε (25) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 87.832,80 € (άνευ ΦΠΑ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6, 9 και 10 §8 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 σε συνδυασμό με την Ε.2042/2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Με την με αριθμό/30-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους **2.500,00 €**, διότι έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 4.020,80 € (άνευ ΦΠΑ) και τριάντα (30) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με μερική εικονική αξία ύψους 25.067,67 € (άνευ ΦΠΑ) και συνολική καθαρή αξία 41.937,10 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6, 9 και 10 §8 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 σε συνδυασμό με την Ε.2042/2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

3. Με την με αριθμό/30-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους **2.500,00 €**, διότι έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.873,20 € (άνευ ΦΠΑ) και δέκα (10), έως την 16/10/2015, μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με μερική εικονική αξία ύψους 12.238,84 € (άνευ ΦΠΑ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, και 15 §2 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 σε συνδυασμό με την Ε.2042/2022 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Δυνάμει της με αρ./26-06-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), στην προσφεύγουσα επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «.....». Αιτία ελέγχου αποτέλεσε :

➤ το υπ' αριθ. πρωτ./28-01-2020 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 19/12/2019 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) & Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) της εν λόγω Υπηρεσίας, βάσει της οποίας η ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. εξέδωσε κατά τη φορολογική περίοδο από 01/01/2013 έως 31/12/2016 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων που ξεπέρασαν συνολικά τα 4.100.000,00 €. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές με την εν λόγω εταιρία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία έλαβε κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 60.240,30 € και

➤ το υπ' αριθ. πρωτ./28-01-2020 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 06/11/2019 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) & Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) της εν λόγω Υπηρεσίας, βάσει της οποίας η ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. εξέδωσε κατά τη φορολογική περίοδο από 01/01/2013 έως 31/12/2016 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων που ξεπέρασαν συνολικά τα 2.700.000,00 €. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές με την εν λόγω εταιρία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία έλαβε κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 27.592,50 €.

Περαιτέρω εκδόθηκε η με αριθμό/30-05-2023 εντολή μερικού ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικών ετών 2014-2016, συνεπεία του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/22-03-2023 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 07/03/2023 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της εν λόγω Υπηρεσίας, βάσει της οποίας η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. εξέδωσε κατά τα φορολογικά έτη 2014-2016 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων που ξεπέρασαν συνολικά τα 2.200.000,00 €. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές με την εν λόγω εταιρία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία έλαβε:

- κατά το φορολογικό έτος 2014 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 4.020,80 € και τριάντα (30) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με εικονική αξία 25.067,67 €,
- κατά το φορολογικό έτος 2015 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 1.873,20 € και δεκατέσσερα (14) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με εικονική αξία 15.110,49 € και
- κατά το φορολογικό έτος 2016 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 3.498,00 € και δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία με εικονική αξία 1.047,20 €.

Κατόπιν των ανωτέρω διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και τα φορολογικά έτη 2014-2016, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις της παραγράφου 3α' του άρθρου 37 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και των Ν. 4093/2012 «Κ.Φ.Α.Σ.» και Ν.4308/2014 «Ε.Λ.Π.».

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα αποτελέσματα των σχετικών ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης όπως καταγράφηκαν παραπάνω, έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., καθώς και της ατομικής επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα, είναι εικονικά και αφορούν σε συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους .

Τέλος, ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρίας «.....» με Α.Φ.Μ. που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα είναι εικονικά στο σύνολό τους και μερικώς εικονικά (όπως αυτά καταγράφονται στις σελίδες 36-40 της έκθεσης ελέγχου).

Κατόπιν της ολοκλήρωσης των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, το υπ' αριθμόν/03-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει των άρθρων 33 και 65 του Ν.5104/24 (Κ.Φ.Δ.) με τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου, βάσει του οποίου αυτή κλήθηκε όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επόμενη της επίδοσής του, να υποβάλει τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/25.10.24 υπόμνημα με το οποίο εξέφρασε τις απόψεις της επί των ως άνω αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Ακολούθησε, με την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας, η σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης 30/10/2024 εκθέσεως μερικού ελέγχου εφαρμογής Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 και 5104/2024 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεις επιβολής προστίμου.

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

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της νομοθεσίας ως προς τις εικονικές συναλλαγές, ως προς τη διαπίστωση ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και παντελώς έλλειψη υπαιτιότητας στο πρόσωπό της.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες ως πλημμελώς αιτιολογημένες.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες λόγω παραβίασης του δικαιώματος ακρόασης.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες λόγω παραβίασης του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτόκολλου περί του δικαιώματος στην περιουσία της ΕΣΔΑ.
5. Παραβίαση των αρχών της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης.
6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες διότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση τους έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και την έλλειψη αιτιολογίας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή θεμελιώνει την κρίση της περί της εικονικότητας των συναλλαγών στις εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, χωρίς τη διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι οποίες είναι πραγματικές (ύπαρξη ζυγολογίων, μεταφορά αγαθών με μεταφορικά μέσα των εκδοτριών επιχειρήσεων, εξόφληση με τραπεζικά εμβάσματα) και ότι η ίδια τελούσε σε καλή πίστη, καθώς δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει τη φορολογική συμπεριφορά των εκδοτριών επιχειρήσεων. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι ως προς την εκδότρια «.....», η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί σε τι συνίσταται η μερική εικονικότητα ορισμένων εκ των συναλλαγών και ποιοι είναι οι λόγοι που θεωρεί μερικές συναλλαγές ολικώς εικονικές και μερικές κατά ένα μέρος εικονικές.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ως ίσχυε για τη χρήση 2013, 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, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 – 01/02/2016, 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. 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 την παρ. 8 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012): «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, 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 στο Ν.4308/2013 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.5104/2024 «...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. ...».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου 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 τα ανωτέρω, 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 έκδοσή 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 30/10/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 και Ν.5104/2024 του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

Επειδή στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, έκρινε τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από τις επιχειρήσεις «.....» με Α.Φ.Μ., «.....» με Α.Φ.Μ. και «.....» με Α.Φ.Μ. εικονικά ως προς την συναλλαγή, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

Ως προς την ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ./27-05-2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ετών 2013 έως 2016, στην ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. (Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης).

Με το πέρας του ως άνω ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη από τη Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ατομική επιχείρηση κατά τα έτη 2013 έως και 2016 εξέδωσε συνολικά εννιακόσια πέντε (905) φορολογικά στοιχεία που κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά την έννοια του άρθρου 55 §1 του Κ.Φ.Δ. και κατά παράβαση των §§ 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και των άρθρων 1, 8, 9, 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), συνολικής καθαρής αξίας 4.109.842,99 €.

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν την εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων καταγράφονται αναλυτικά στην από 19/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της εν λόγω Υπηρεσίας και παρατίθενται παρακάτω αυτολεξεί:

« ... **5. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:..... εξέδωσε στις:

α) ΧΡΗΣΗ 2013: εκατόν τριάντα έξι (136) εικονικά τιμολόγια (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Πίνακας 1)

β) ΧΡΗΣΗ 2014: διακόσια δώδεκα (212) εικονικά τιμολόγια (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ πίνακας 2)

γ) ΧΡΗΣΗ 2015: τετρακόσια ογδόντα πέντε (485) εικονικά τιμολόγια (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ πίνακας 3) και

δ) ΧΡΗΣΗ 2016: εβδομήντα δύο (72) εικονικά τιμολόγια (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ πίνακας 4)

που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, για τους εξής λόγους:

Επειδή: Ο ουδέποτε χρησιμοποίησε τις εγκαταστάσεις της έδρας ή του υποκαταστήματος που εκμίσθωσε. Για τη μεν έδρα επί της ο ιδιοκτήτης του ακινήτου κ. δήλωσε με Υπεύθυνη Δήλωση ν.1599/1986 στην Υπηρεσία μας ότι ο ελεγχόμενος:

✓ ουδέποτε μετέβη στον χώρο

✓ ο χώρος ανευρέθηκε όπως τον άφησαν οι εκμισθωτές κατά τον χρόνο μίσθωσης, κενός και χωρίς ίχνος χρησιμοποίησής του και

✓ σε 20 ημέρες (από την υπογραφή του μισθωτηρίου συμβολαίου επανατοποθέτησε στον χώρο καινούργιες κλειδαριές

για το δε υποκατάστημα, η ιδιοκτήτρια του ακινήτου κ..... με Υπεύθυνη Δήλωση ν.1599/1986 προς την Υπηρεσία μας δήλωσε ότι ο:

✓ δεν εμφανίστηκε ποτέ στο χώρο

✓ δεν έκανε καμία συναλλαγή

✓ ο χώρος δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ και δεν εισέπραξε καμία αμοιβή για τη μίσθωση

Επειδή: Από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις με συναφή δραστηριότητα με την ελεγχόμενη επιχείρηση που τη δήλωσαν ως πελάτη τους (προμηθευτές της) αντιπροσωπεύουν μετά βίας το ποσοστό του 1,60% επί των συνολικών πωλήσεων που φέρεται να πραγματοποιήσει, το δε ενδεχόμενο να προμηθεύτηκε η ελεγχόμενη από πλανόδιους, αποκλείστηκε από τον έλεγχο, καθόσον επρόκειτο για επαναλαμβανόμενες πωλήσεις που αφορούσαν τόνους μετάλλων και συνεπώς ήταν αδύνατη η αγορά από πλανόδιους και η απευθείας πώληση αυτών από τον καθώς θα έπρεπε τα μέταλλα αυτά να αποθηκεύονταν στην έδρα ή το υποκατάστημα της ελεγχόμενης επιχείρησης προκειμένου να μεταπωληθούν εκ των υστέρων, κάτι που δεν ήταν εφικτό λόγω της μη λειτουργίας έδρας και υποκαταστήματος όπως αναλυτικά προαναφέρθηκε.

Επιπροσθέτως, ο δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή παραδόσεις αλλά και καμία επιχείρηση Κράτους-Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την ελεγχόμενη επιχείρηση, ούτε έχει πραγματοποιήσει οποιαδήποτε αγορά από τρίτη χώρα.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει μη ύπαρξη αγορών της ελεγχόμενης επιχείρησης αναλογικά με τις πωλήσεις που φέρεται να πραγματοποιήσει κατά το υπό κρίση διάστημα

Επειδή: Από τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο η επιχείρηση δεν απασχολούσε υπαλλήλους αλλά ούτε και διέθετε πάγια ή την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή (αρπάγη) που είναι απαραίτητη για να φορτωθούν σε φορτηγά από τη φερόμενη ως «έδρα» ή το «υποκατάστημα» οι τεράστιες ποσότητες εμπορευμάτων (scrap) προς τους λήπτες «πελάτες» του

Επειδή: Η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων του ελεγχόμενου προκύπτει και από τα μεταφορικά μέσα με τα οποία φέρεται να εκτελέστηκαν οι μεταφορές εμπορευμάτων σε όσα φορολογικά στοιχεία ήταν στη διάθεση του ελέγχου. Χαρακτηριστικά αναφέρονται:

Από τις αρχές του 2015 έως και τον Ιούνιο του 2015 (όπου άρχισε η εφαρμογή του Capital Control) ο φέρεται να μετέφερε προς την λήπτρια επιχείρηση XXXXXX MON. Ε.Π.Ε. εμπορεύματα συνολικού βάρους διακοσίων δύο τόνων πεντακοσίων είκοσι εννέα κιλών (202.529) με πολύ μεγάλες κάθε φορά ποσότητες ανά φορολογικό στοιχείο, με ένα Ε.Ι.Χ. μάρκας ιδιοκτησίας του, 1.596 κυβικών με αριθμό κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. σε ακινησία από την 08-01-2013.

Με το με αριθμό κυκλοφορίας ΚΝΗ-3321 Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας της (ως αγρότισσα κατά κύριο επάγγελμα) φέρεται να εκτελούνταν καθημερινά αλληπάλληλα δρομολόγια μεταφοράς εμπορευμάτων την ίδια ημέρα:

19 δρομολόγια την 29-06-2015

18 δρομολόγια την 30-06-2015

15 δρομολόγια την 01-07-2015

21 δρομολόγια την 02-07-2015 κ.ο.κ. όπως αναλυτικά αναφέρεται στην ενότητα ΛΟΙΠΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ της παρούσας έκθεσης ελέγχου

Επειδή: Η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων του ελεγχόμενου προκύπτει και από τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών σε όσα φορολογικά στοιχεία ήταν στη διάθεση του ελέγχου. Συγκεκριμένα:

1) Η έκδοση περισσότερων των μία επιταγών την ίδια ημερομηνία για την εξόφληση του ίδιου προμηθευτή δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική που ακολουθούν οι επιχειρήσεις.

2) Η είσπραξη φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη τους με μετρητά είναι συνήθης πρακτική αλλά και ο επιδιωκόμενος σκοπός, σε περίπτωση εικονικών συναλλαγών μεταξύ επιχειρήσεων. Στην προκειμένη περίπτωση το πέρασμα των χρημάτων από τραπεζικούς λογαριασμούς έγινε προκειμένου να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

3) Από την κίνηση του υπ.αριθμ. 718.00.2002.007557 λογαριασμού του στην τράπεζα διαπιστώνεται η πίστωση ποσών από «πελάτες» του ελεγχόμενου, το μεγαλύτερο μέρος των οποίων γίνεται ανάληψη ή μεταφορά σε λογαριασμό τρίτου απόμου, άσχετου με την εν λόγω συναλλαγή. Επιπροσθέτως ποσά που πιστώνονται στον εν λόγω λογαριασμό του ελεγχόμενου στη συνέχεια μετατρέπονται σε τραπεζικές επιταγές που μεταβιβάζονται σε τρίτα πρόσωπα για τα οποία, από τον διεξαχθέντα έλεγχο, δεν απορρέει καμία οικονομική απαίτηση από τον ελεγχόμενο.

Η πρακτική αυτή της ξεχωριστής είσπραξης από τον εκδότη του αναλογούντος Φ.Π.Α. για τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, είναι συνήθης σε περιπτώσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και αφορά κατά βάση την πληρωμή του για την έκδοση του εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή: Ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση φορολογίας Εισοδήματος μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας

Επειδή: Ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών για τις χρήσεις 2013-2014-2015 & 2016 αν και είχε υποχρέωση βάσει των εκδοθέντων στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης και βάσει των συναλλαγών που προέκυψαν από την διασταύρωση με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υποβλήθηκαν από τρίτους

Επειδή: Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν λειτούργησε ποτέ και ουσιαστικά είναι ανύπαρκτη

Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε σύμφωνα με τη βάση δεδομένων των καταστάσεων τιμολογίων της Γ.Γ.Π.Σ. από ενάρξεως έως και 31-12-2016, ΕΝΝΙΑΚΟΣΙΑ ΠΕΝΤΕ (905) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας ΤΕΣΣΑΡΩΝ ΕΚΑΤΟΜΜΥΡΙΩΝ ΕΚΑΤΟΝ ΕΝΝΕΑ ΧΙΛΙΑΔΩΝ ΟΚΤΑΚΟΣΙΩΝ ΣΑΡΑΝΤΑ ΔΥΟ ΕΥΡΩ & ΕΝΕΝΗΝΤΑ ΕΝΝΕΑ ΛΕΠΤΩΝ (4.109.842,99 €).....»

Ως προς την ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ./27-05-2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ετών 2013 έως 2016, στην ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. (Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης).

Με το πέρας του ως άνω ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη από τη Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ατομική επιχείρηση κατά τα έτη 2013 έως και 2016 εξέδωσε συνολικά τριακόσια εβδομήντα έξι (376) φορολογικά στοιχεία που κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά την έννοια του άρθρου 55 §1 του Κ.Φ.Δ. και κατά παράβαση των §§ 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και των άρθρων 1, 8, 9, 11 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), συνολικής καθαρής αξίας 2.798.095,19 €.

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν την εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων καταγράφονται αναλυτικά στην από 06/11/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων των Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της εν λόγω Υπηρεσίας και παρατίθενται παρακάτω αυτολεξεί:

« 5. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος κρίνει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση με Α.Φ.Μ., εξέδωσε στις:

α) ΧΡΗΣΗ 2013: διακόσια είκοσι πέντε (225) εικονικά τιμολόγια

β) ΧΡΗΣΗ 2014: εκατόν δέκα τρία (113) εικονικά τιμολόγια

γ) ΧΡΗΣΗ 2015: δέκα (10) εικονικά τιμολόγια και

δ) ΧΡΗΣΗ 2016: είκοσι οκτώ (28) εικονικά τιμολόγια, που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, για τους εξής λόγους:

Επειδή: Η ελεγχόμενη επιχείρηση έκανε έναρξη δραστηριότητας την 07/06/2013 με έδρα Ο στο και αντικείμενο εργασιών). Η έναρξη δραστηριότητας έγινε παρουσία της Σίσκου Καλλιόπης όπως αποδεικνύεται τόσο από τα έντυπα της δήλωσης έναρξης που μας απεστάλησαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και φέρουν την υπογραφή της, όσο και από την Υπεύθυνη Δήλωση του ν.1599/86 της ιδίας που το αναφέρει. Το ίδιο προκύπτει και από τα Σημειώματα Θεώρησης που μας εστάλησαν μέσω FAX από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τα οποία :

α) την 11-06-2013 θεωρήθηκαν ένα χειρόγραφο στέλεχος ΔΑ-ΤΠ με αρίθμηση 1-50 και ένα χειρόγραφο στέλεχος ΔΑ με αρίθμηση 1-50

β) την 11-09-2013 θεωρήθηκαν ένα χειρόγραφο στέλεχος ΔΑ-ΤΠ με αρίθμηση 51-100 και ένα χειρόγραφο στέλεχος ΔΑ με αρίθμηση 51-100

Συνεπώς ήταν ενήμερη τόσο για την έναρξη δραστηριότητας όσο και για τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων της ατομικής της επιχείρησης καθώς συμμετείχε ενεργά σε αυτές. Επιπροσθέτως μετέβαινε στις τράπεζες και οπισθογραφούσε επιταγές που είχαν εκδοθεί σε διαταγή της.

Στο σημείο αυτό επισημαίνουμε ότι σε ερώτημα που ετέθη στο ΝΣΚ ως κάτωθι:

«Ενόψει των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν.3220/2004 ερωτάται, αν, στην περίπτωση εικονικών φορολογικών στοιχείων που φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική επιχείρηση, τα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων επιβάλλονται αποκλειστικά και μόνο σε βάρος του προσώπου που ασκεί πράγματι τη σχετική επιχείρηση (υποκρυπτόμενου) ή σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι την ασκεί» το ΝΣΚ με την υπ.αριθμ.525/2012 γνωμοδότησή του που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ.1091/29-04-2013 έκρινε ότι:

«Εν όψει των ανωτέρω, στο τεθέν ερώτημα αρμόζει, ομόφωνα, η απάντηση ότι κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν.3220/2004, στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές».

Επειδή: Από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων της Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις με συναφή δραστηριότητα με την ελεγχόμενη επιχείρηση που τη δήλωσαν ως πελάτη τους (προμηθευτές της) αντιπροσωπεύουν μετά βίας το ποσοστό του 0,87% επί των συνολικών πωλήσεων που φέρεται να πραγματοποιήσει, το δε ενδεχόμενο να προμηθεύτηκε η ελεγχόμενη από πλανόδιους, αποκλείστηκε από τον έλεγχο καθόσον επρόκειτο για επαναλαμβανόμενες πωλήσεις που αφορούσαν τόνους μετάλλων και συνεπώς ήταν αδύνατη η αγορά από πλανόδιους και η απευθείας πώληση αυτών από τη καθώς θα έπρεπε τα μέταλλα αυτά να αποθηκεύονται στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης προκειμένου να μεταπωληθούν εκ των υστέρων, κάτι που δεν ήταν εφικτό λόγω της μη λειτουργίας έδρας όπως αναλυτικά προαναφέρθηκε

Επειδή: Η δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή παραδόσεις αλλά και καμία επιχείρηση Κράτους-Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την ελεγχόμενη επιχείρηση, ούτε έχει πραγματοποιήσει οποιαδήποτε αγορά από τρίτη χώρα

Επειδή: Από τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο η επιχείρηση δεν απασχολούσε υπαλλήλους, αλλά ούτε και διέθετε άγια ή την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή (αρπάγη) που είναι απαραίτητη για να φορτωθούν σε φορτηγά από την έδρα της ελεγχόμενης οι τεράστιες ποσότητες εμπορευμάτων (scrap) προς τους λήπτες «πελάτες» της.

Επειδή: Η δεν διέθετε μεταφορικά μέσα. οι υπόλοιπες μεταφορές από την έδρα της ελεγχόμενης φέρεται να εκτελέστηκαν από το με αριθμό κυκλοφορίας ΦΙΧ ιδιοκτησίας (αδερφός της ελεγχόμενης), ο οποίος αν και αναζητήθηκε από τον έλεγχο, δεν προσήλθε στην Υπηρεσία μας

Επειδή: Σύμφωνα με την Υπεύθυνη Δήλωση της ελεγχόμενης που υπέγραψε και προσκόμισε στον έλεγχο την 12-09-2019 στην όπου ανευρέθηκε να κατοικεί, η ίδια δεν είχε καμία σχέση με την επιχείρηση, δεν πήγε ποτέ στην έδρα της, παρά μόνο υπέγραψε το μισθωτήριο συμβόλαιο αυτής, δεν έκανε καμία αγορά ή πώληση, τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησής της τα παρέδωσε στον αδερφό της και για τον λόγο αυτό εισέπραττε από τον ίδιο μικροποσά προκειμένου να συντηρήσει τα τρία της παιδιά, κάτι που ενισχύεται από το γεγονός του ότι από τον έλεγχο που διενεργήσαμε αναφορικά με τις συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με την εταιρεία κατά τις χρήσεις 2014-2015, ο φέρεται να εκτελεί σχεδόν τα σύνολο των μεταφορών των εμπορευμάτων της προς τη λήπτρια επιχείρηση, καθώς και να εισπράττει τις επιταγές εκδόσεως προς την ελεγχόμενη επιχείρηση

Επειδή: Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση φορολογίας Εισοδήματος σαν επιτηδευματίας, μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας

Επειδή: Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών για τις χρήσεις 2013-2014-2015 & 2016 αν και είχε υποχρέωση βάσει των εκδοθέντων στοιχείων της ατομικής της επιχείρησης και βάσει των συναλλαγών που προέκυψαν από την διασταύρωση με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υποβλήθηκαν από τρίτους

Επειδή: Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν λειτούργησε ποτέ και ουσιαστικά είναι ανύπαρκτη. Στις περιπτώσεις αυτές οι εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις, όπως και η προκείμενη, εμφανίζονται τυπικά σαν υπαρκτές, στην πραγματικότητα όμως ουδέποτε λειτουργούν, αφού συνήθως ο επαγγελματικός τους χώρος εκμισθώνεται για μικρό χρονικό διάστημα προκειμένου να προβούν σε έναρξη επιτηδεύματος, να επιτύχουν την θεώρηση φορολογικών στοιχείων και στη συνέχεια οι εμφανιζόμενοι ως επιτηδευματίες με σημαντικό όγκο συναλλαγών, «εξαφανίζονται», δεν υποβάλουν δηλώσεις εισοδήματος ως επιτηδευματίες, δηλώσεις άμεσων ή έμμεσων φόρων, ενώ ταυτόχρονα εκδίδουν φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε σύμφωνα με τη βάση δεδομένων των καταστάσεων τιμολογίων της Γ.Γ.Π.Σ. από ενάρξεως έως και 31-12-2016, ΤΡΙΑΚΟΣΙΑ ΕΒΔΟΜΗΝΤΑ ΕΞΙ (376) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας ΔΥΟ ΕΚΑΤΟΜΜΥΡΙΩΝ ΕΠΤΑΚΟΣΙΩΝ ΕΝΕΝΗΝΤΑ ΟΚΤΩ ΧΙΛΙΑΔΩΝ ΕΝΕΝΗΝΤΑ ΠΕΝΤΕ ΕΥΡΩ & ΔΕΚΑΕΝΝΕΑ ΛΕΠΤΩΝ (2.798.095,19 €)

Ως προς την εταιρεία» με Α.Φ.Μ.

Με την υπ' αριθ./12-10-2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ετών 2014 έως 2016, στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.

Με το πέρας του ως άνω ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη από τη Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. εταιρία κατά τα φορολογικά έτη από 2014 έως και 2016 εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις.

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν την εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων καταγράφονται αναλυτικά στην από 07/03/2023 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της εν λόγω Υπηρεσίας και παρατίθενται παρακάτω αυτολεξεί:

«... 13. ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ- ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Δεδομένου ότι:

1) Η ελεγχόμενη, όπως διαπιστώθηκε από προηγούμενο έλεγχο της υπηρεσίας μας, αλλά και από τον παρόντα, έλαβε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας από επιχειρήσεις συναλλακτικά ανύπαρκτες, γεγονός που της έδωσε την δυνατότητα να εκδώσει αντίστοιχα πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ειδικότερα, αναφορικά με τις αγορές της ελεγχόμενης, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

-Βασικός προμηθευτής της ελεγχόμενης με μεγάλο πλήθος εμφανιζόμενων συναλλαγών, ήταν η ‘.....’ με ΑΦΜ:....., η οποία κρίθηκε σε προγενέστερο έλεγχο από την υπηρεσία μας, ως ανύπαρκτη και οι συναλλαγές της με την ελεγχόμενη (μοναδικός πελάτης της προαναφερόμενης) ως εικονικές στο σύνολό τους.

- ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αποτυπώνονται στα τιμολόγια αγοράς που εξέδωσε η ελεγχόμενη και κρίθηκαν εικονικά από τον έλεγχο και ο μοναδικός λόγος που εκδόθηκαν ήταν, προκειμένου η ελεγχόμενη να εμφανίσει αγορές, που να δικαιολογούν, σε περίπτωση ελέγχου, επόμενες πωλήσεις.

Συγκεκριμένα:

Από τους ιδιώτες που φέρεται να πούλησαν στην ελεγχόμενη είδη σκραπ, εντοπίσαμε να έχουν δηλωθεί ως προμηθευτές της, φυσικά πρόσωπα με αξία συναλλαγών που, κατά το έτος 2014, υπερβαίνουν τα όρια που προβλέπονται στο άρθρο 39 § 1β του ν.4308/14 (ΕΛΠ) ως προς την υποχρέωση φυσικών προσώπων για τήρηση βιβλίων και έκδοση παραστατικών πωλήσεων

- ο Π..... Α....., ΑΦΜ:, δήλωσε στην υπηρεσία μας ότι:

α) οι ποσότητες που πουλούσε ήταν μικρές αφού τις μετέφερε με Ι.Χ αυτοκίνητο, γι’ αυτό και τα ποσά που εισέπραττε δεν ξεπερνούσαν τα 40€, σε αντίθεση με τα τιμολόγια αγοράς που εξέδωσε η ελεγχόμενη των οποίων η αξία, στη συντριπτική τους πλειοψηφία, ξεπερνά τα 100,00€ έκαστος,

β) πουλούσε κατά κύριο λόγο σε τρίτη επιχείρηση που βρίσκεται στον

γ) δεν θυμάται την ελεγχόμενη, αν και σύμφωνα με τα τιμολόγια αγοράς πούλησε σε αυτήν 77 φορές, κατά το έτος 2014 και άλλες 4 κατά το έτος 2015.

- ο Δ..... Χ....., ΑΦΜ:....., δήλωσε στην υπηρεσία μας ότι:

α) διενεργεί πωλήσεις σκραπ μόνο σε τρίτη επιχείρηση που βρίσκεται στον,

β) οι πωλήσεις του δεν ξεπερνούν σε αξία τις 3.000,00€ σε έναν χρόνο,

γ) δεν πήγε ποτέ σε άλλη μάντρα για να πουλήσει, ούτε και στην έδρα της ελεγχόμενης.

Από τους ιδιώτες που φέρεται να πούλησαν στην ελεγχόμενη είδη σκραπ, εντοπίσαμε να έχουν δηλωθεί ως προμηθευτές της, φυσικά πρόσωπα που είτε είχαν ήδη αποβιώσει, είτε βρίσκονταν εκτός Ελλάδος, και συγκεκριμένα:

- Ο Μ..... Π..... με ΑΦΜ:....., ο οποίος είχε στο παρελθόν δραστηριότητα και απεβίωσε στις 02.01.2008,

- Ο Κ..... Ι..... με ΑΦΜ:, ο οποίος απεβίωσε στις 27.03.2008,

- Ο Μ..... Α..... Δ..... με ΑΦΜ:, στο πλαίσιο προγενέστερου ελέγχου της υπηρεσίας μας απέστειλε, δήλωσε, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ότι, κατά την περίοδο 25-06-2012 μέχρι το 2018 ήταν φοιτητής

Από τον έλεγχο των αγορών, όπως αυτές εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης, συνάγεται ότι το σύνολο των εικονικών αγορών ανά έτος και το ποσοστό συμμετοχής αυτών στο σύνολο των καταχωρημένων αγορών, έχει ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ & Ε3 (ΣΚΡΑΠ)	ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΥ ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΗΔΗ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ	ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟ ΙΔΙΩΤΕΣ ΒΑΣΕΙ ΤΙΜΟΛ. ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΚΡΙΝΟΝΤΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (με την παρούσα)	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΑΓΟΡΩΝ	% εικονικών αγορών στο σύνολο των αγορών
2014	965.810,33	636.827,87	39.894,09	676.721,96	70%
2015	1.255.691,04	1.117.393,02	2.020,12	1.119.413,14	89%
2016	420.895,76	395.764,98	116,50	395.881,48	94%

2) Η εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης φέρεται να γινόταν είτε μέσω τραπεζικών εμβασμάτων, είτε μέσω τραπεζικών και ταχυδρομικών επιταγών, αποκλειστικά και μόνο για να δοθεί νομιμοφάνεια στις επίμαχες συναλλαγές, καθώς όπως διαπιστώθηκε:

- μετά την είσπραξη, από την ελεγχόμενη, των χρημάτων από την εξόφληση των επιταγών, δεν ακολουθούσε κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της, συναλλακτική πρακτική που ακολουθείται από υγιείς επιχειρήσεις για λόγους ασφαλείας των εισπράξεών τους, αλλά εμφανίζει τα ποσά αυτά στο ταμείο της, αποκλειστικά και μόνο για λόγους λογιστικής τακτοποίησης,

- η ελεγχόμενη διενεργεί διαδοχικές αναλήψεις από τους εταιρικούς λογαριασμούς όψεως, πιστώνοντας λογιστικά τον λογαριασμό 38.03 "Όψεως", χρεώνοντας αντίστοιχα το λογαριασμό του 38.00 "Ταμείο" για λόγους λογιστικής τακτοποίησης.

Με τον τρόπο αυτό αποκτά την δυνατότητα να φέρεται ότι έχει, καθ' όλη την διάρκεια λειτουργίας της, χρηματικά διαθέσιμα στο ταμείο της, ικανά για την κάλυψη των φερόμενων υποχρεώσεων της και με τον τρόπο αυτό να καλύπτει την ανακύκλωση των πραγματικών χρηματικών διαθεσίμων της, αφού όπως προαναφέραμε το μεγαλύτερο ποσοστό των εμφανιζόμενων αγορών της κρίθηκε εικονικό.

- η χρήση των ταχυδρομικών επιταγών ως τρόπος εξόφλησης των εικονικών τιμολογίων, έγινε αποκλειστικά και μόνο, γιατί μετά την επιβολή του ελέγχου κεφαλαίων, κατέστη εξαιρετικά δύσκολη η είσπραξη τραπεζικών επιταγών με μετρητά, γεγονός που θα καθιστούσε δύσκολη έως αδύνατη την κάλυψη των φερόμενων υποχρεώσεων της μέσω της ανακύκλωσης των πραγματικών χρηματικών διαθεσίμων της και κατά συνέπεια τη συνέχιση έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- ο τρόπος πληρωμής των τιμολογίων εκδόσεως μέσω ανακύκλωσης των ίδιων χρηματικών ποσών, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε στην παρούσα έκθεση, έδωσε την δυνατότητα στην ελεγχόμενη να δώσει αληθοφάνεια ως προς την πορεία των χρηματικών ποσών που λάμβανε μέσω επιταγών και μέσω των τραπεζικών της λογαριασμών από τους πελάτες της.

Μοναδικός σκοπός της ελεγχόμενης, αλλά και των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, από την εξόφληση συναλλαγών μέσω τραπεζικών, ταχυδρομικών επιταγών και εμβασμάτων μεταξύ λογαριασμών, είναι η χρησιμοποίηση του τραπεζικού συστήματος και των ταχυδρομικών υπηρεσιών ΕΛΤΑ, προκειμένου να προσδώσουν νόμιμο τύπο και αληθοφάνεια σε εικονικές συναλλαγές και να παραπλανήσουν τις φορολογικές ελεγκτικές αρχές, ως προς την εξόφληση με τον προσήκοντα τρόπο.

3) Εξαιτίας της μεγάλης απόκλισης, μεταξύ των πραγματικών αγορών της ελεγχόμενης και των πωλήσεων που φέρεται να διενήργησε, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, βάσει των τηρούμενων λογιστικών αρχείων, διενεργήθηκε ποσοτικός έλεγχος των αγορών-πωλήσεων με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, από τον οποίο διαπιστώθηκαν εξαιρετικά σημαντικές διαφορές μεταξύ πωλήσεων και αντίστοιχων αγορών, δηλαδή, υφίστανται πωλήσεις βάσει βιβλίων και στοιχείων που δεν δικαιολογούνται από αντίστοιχες αγορές. Συγκεντρωτικά, το αποτέλεσμα της επεξεργασίας αυτής, ανά έτος, αναφορικά με την αναντιστοιχία μεταξύ αγορών και πωλήσεων σε kg, αποτυπώνεται παρακάτω:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ KG ΒΑΣΕΙ ΦΟΡΟΛ.ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ KG ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ ΑΠΟ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	% ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΣΥΝΟΛ.ΠΩΛ.ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
2014	1.265.694,00	686.222,20	54%
2015	1.347.207,43	1.063.303,40	79%
2016	482.485,14	432.026,43	90%

4) Οι φορολογικές επιβαρύνσεις, κατά τα ελεγχόμενα έτη, είναι ελάχιστες έως και ανύπαρκτες σε σχέση με τον κύκλο εργασιών της ελεγχόμενης.

5) Οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης και συγκεκριμένα τα Τιμολόγια Πώλησης, όπως παρατίθενται παρακάτω, ισχύουν κατά τον ίδιο τρόπο και για τα πιστωτικά που εκδόθηκαν για τις συγκεκριμένες συναλλαγές των αντίστοιχων τιμολογίων πώλησης και αποτυπώσαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο, καταλήγουμε στο ασφαλές συμπέρασμα ότι, η επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ.:....., εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, ανά

ελεγχόμενο φορολογικό έτος, τα οποία παρατίθενται-όπου αναγράφεται- σε πίνακες στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α, το οποίο είναι εγγεγραμμένο στο με α/α 1 συν/νο CD και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της παρούσας.....»

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος απέδειξε με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις «.....» με Α.Φ.Μ. και «.....» με Α.Φ.Μ. ήταν, κατά τις επίμαχες χρήσεις πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά, υπό την έννοια ότι διέθεταν Α.Φ.Μ. και είχαν προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτα, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς δεν διέθεταν την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ούτε τα κατάλληλα μεταφορικά μέσα ώστε να προβούν στην πώληση τόσο μεγάλου όγκου εμπορευμάτων και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με την από 07/03/2023 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι οι πραγματικές αγορές εμπορευμάτων παλαιών σιδήρων της εκδότριας επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. έχουν ως εξής ανά έτος:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ & Ε3
2014	289.088,37	1.072.524,50
2015	136.277,90	1.342.109,57
2016	25.014,28	481.896,69

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, όπως αυτά αποτυπώνονται στις σελ. 13-16 της από 30/10/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 και Ν.5104/2024 του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Ως εκ τούτου ο έλεγχος αιτιολογεί τόσο την μερική όσο και την πλήρη εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων απορριπτόμενου του σχετικού ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

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 των εκδοτών 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, σύμφωνα με το άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία για την στήριξη των θέσεών της. Περαιτέρω, προϋπόθεση για τον ισχυρισμό περί καλής πίστης αποτελεί η διαπίστωση της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, γεγονός που στην κρινόμενη υπόθεση δεν συντρέχει. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση των εκδοτών των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη των εκδοτών στις οικείες συναλλαγές. Σημειωτέον, σύμφωνα με την 3320/24 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου επί δικαστικής προσφυγής της ίδιας της προσφεύγουσας επί εικονικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις και για τα έτη 2014 και 2015 έγινε δεκτό ότι ο ένδικος έλεγχος ανταποκρίθηκε στο σχετικό βάρος της απόδειξης και ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις αποδιδόμενες σε αυτήν παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 και Ν.5104/2024 του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση

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

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

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών

πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα :

«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 στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/03-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999, με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου, προκειμένου η προσφεύγουσα να υποβάλλει, εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του, τις απόψεις της ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης το με αρ.πρωτ./25-10-2024 υπόμνημά της.

Επειδή η προσφεύγουσα με το ως άνω υπόμνημα έθεσε μεταξύ άλλων τις απόψεις της περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, χωρίς την προσκόμιση οποιοδήποτε νέου στοιχείου, προκειμένου να συνεκτιμηθεί από τον έλεγχο κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ουσιώδεις ισχυρισμούς ή στοιχεία, που δε λήφθηκαν υπόψη από τη Φορολογική Αρχή.

Περαιτέρω, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγουμένης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγουμένης ακροάσεως κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως.» (ΣΤΕ Ολ. 4447/2012, ΣΤΕ 3521/2015). Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι απορριπτός ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παραβίασης του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου περί του δικαιώματος στην περιουσία της ΕΣΔΑ

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιβολή επιπρόσθετου φόρου συνιστά ανεπίτρεπτο περιορισμό του δικαιώματος για προστασία της περιουσίας της, διότι ενώ η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια διαχειριστική περίοδο σε προγενέστερο έλεγχο, μετά από τόσα έτη αποφασίζει ξανά να προβεί σε έλεγχο επί τη βάσει της ίδιας εντολής ελέγχου και να επιβάλλει πρόστιμα για παραβάσεις του άρθρου 57 παρ. 1 Ν.5104/2024.

Επειδή, το δικαίωμα στην ιδιοκτησία στηρίζεται στις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 του ισχύοντος Συντάγματος, ενώ συγχρόνως κατοχυρώνεται και στο άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.). Ειδικότερα, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 17 παρ. 1 του Συντάγματος : « *Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος.*» Επίσης, με την διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 του πρώτου πρόσθετου πρωτοκόλλου της Σύμβασης της Ρώμης (Ε.Σ.Δ.Α.) « *Δια την προάσπισιν των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών* », ορίζεται ότι : « *Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ει μη δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύ Νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων* ». Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, αν συντρέχουν λόγοι δημόσιου συμφέροντος, είναι επιτρεπτή η θέσπιση από το νομοθέτη ρυθμίσεων, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας που καταρχήν προστατεύεται από τις εν λόγω διατάξεις, εφόσον οι ρυθμίσεις αυτές είναι πρόσφορες για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου δημόσιου σκοπού και συμβατές με την αρχή της αναλογικότητας (ΟΛΣΤΕ 3173/2014). Κατά συνέπεια, είναι προφανές ότι ο νομοθέτης του ν. 5104/2024 θεσμοθέτησε την επιβολή του συγκεκριμένου οικονομικού βάρους επιτρεπώς και σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ισότητας, αλλά και τις λοιπές συνταγματικές διατάξεις, χωρίς, επίσης, να τίθεται θέμα παραβίασης άλλων, υπερνομοθετικής ισχύος κανόνων (όπως είναι η Ε.Σ.Δ.Α και το Π.Π.Π. αυτής).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 884/2016 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας «*Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού*

παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, 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».

Επειδή, κατόπιν των με αριθμό/28-01-2020 και/28-01-2020 Πληροφοριακών Δελτίων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα προγενέστερος έλεγχος, δυνάμει της με αριθμό/2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης για τα φορολογικά έτη 2014 – 2015, από τον οποίο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία με εκδότες τις ατομικές επιχειρήσεις «.....» με Α.Φ.Μ. και «.....» με Α.Φ.Μ. Ακολούθως εκδόθηκαν οι με αριθμό/2020 και/2020 πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα και οι με αριθμό/2020 και/2020 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος των οικείων ετών αντίστοιχα.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε για τα φορολογικά έτη 2014 – 2016, βάσει του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/22-03-2023 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με συνημμένη την από 07/03/2023 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της ανωτέρω Υπηρεσίας, και αφορά σε έλεγχο που διενεργήθηκε σε έτερη επιχείρηση και συγκεκριμένα στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. Η ανωτέρω πληροφοριακή έκθεση αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο και ακολούθως νομιμοποιείται το αρμόδιο Ελεγκτικό Κέντρο της λήπτριας επιχείρησης να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων 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 πράξεως, η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται από το άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, από την έκθεση ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Επειδή επομένως ουδεμία παραβίαση του πρώτου πρόσθετου πρωτόκολλου της ΕΣΔΑ υφίσταται. Η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις κινούμενη στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας και τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παραβίασης των αρχών της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η

πεποίθηση αυτή να προκληθήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.. Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης, όπως εν προκειμένω συνέβη με την επιβολή προστίμων για τη έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή όπως προαναφέρθηκε η από 30/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 και Ν.5104/2024 του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης είναι πλήρως αιτιολογημένη. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή προστίμων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου για το έτος 2013 έχει παραγραφεί την 31/12/2018, ήτοι με το πέρας την πενταετίας από το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία για την υποβολή της σχετικής δήλωσης. Περαιτέρω η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο που περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πενταετία από το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/26-7-2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013 και ίσχυε κατά την επίμαχη χρήση, ορίζεται ότι:

«Εξαιρετικά, Πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή το άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/26-07-2013, αντικαταστάθηκε με το άρθρο 32 παρ.2 Ν.4646/2019 στο οποίο ορίζεται :

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιοσδήποτε 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,

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος».

Επειδή σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4646/2019: «..... Η ρύθμιση της παραγράφου 2 κρίνεται επιβεβλημένη, προκειμένου να συνάδει με θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές η παράταση της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017).

Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία,

ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣΤΕ 2934/2017). Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλλει επί τα χείρω την θέση του φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.

Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.»

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα και πριν την κατάργησή του σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 του Ν. 4337/2015

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία «ανύπαρκτες» ή εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων,

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση θεωρείται η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση, για κάθε φορολογικό έτος ή διαχειριστική περίοδο και για καθεμία

φορολογία, τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων,

.....

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιοσδήποτε 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 στο άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Ν. 4987/2022, ως ισχύει, ορίζεται :

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

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

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

2. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:

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

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

αα) Τι 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.

.....

4. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παρ. 1 έως και 3, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος.. ..»

Επειδή με την Ε.2057/2023 «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.» ορίζεται :

«2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζουν τα εξής:

«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: (αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1, (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 στο οποίο αφορούν».

Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 «β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής

Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος».

Διευκρινίζεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που έληγαν μέχρι 31.12.2013, καθώς και φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

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

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, **για περιπτώσεις φοροδιαφυγής**, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια. Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

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

των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής απέδειξε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι επιχειρήσεις «.....» με Α.Φ.Μ., «.....» με Α.Φ.Μ. και «.....» με Α.Φ.Μ., παράβαση που καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 4 του Ν.4987/2022 περί φοροδιαφυγής, διότι οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015, εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, εφόσον, ως προς το ζήτημα της φοροδιαφυγής, δεν τίθεται όριο στην καθαρή αξία των εκδοθέντων ή ληφθέντων φορολογικών στοιχείων για την επιβολή προστίμου στα έτη που αυτό προβλέπονταν.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στο αδίκημα της φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως το άρθρο αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4646/2019 και καταλαμβάνει και τη χρήση 2013, η οποία παραγράφεται στις 31/12/2024, με βάση τα προαναφερόμενα και για τη συγκεκριμένη αιτία. Ειδικά δε, **οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής δεν παρεκτείνουν την περίοδο της κανονικής παραγραφής, αλλά ορίζουν 10ετή περίοδο παραγραφής**, στο βαθμό που συντρέχει τέτοια περίπτωση (φοροδιαφυγής), όπως εν προκειμένω. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία “.....” με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/30-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.500,00 €	2.500,00 €

2. Η με αριθμό/**30-10-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.500,00 €	2.500,00 €

3 .Η με αριθμό/**30-10-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.500,00 €	2.500,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.