



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 09-05-2025

Αριθμός απόφασης: 799

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 Α' 206), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΑ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάρισης ετερόρρυθμης εταιρίας με επωνυμία: «.....» με Α.Φ.Μ., κατά: 1) της υπ. αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 2) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/20213, 3) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012), 4) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013), 5) της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 και 6) της υπ. αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρων 6 του Ν.2523/1997 και 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Των ανωτέρω πράξεων των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ετερόρρυθμης εταιρίας με επωνυμία: «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ.Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **2.500,00 ΕΥΡΩ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Έλαβε εικονικά, για το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν.2523/1997, συνολικής καθαρής αξίας **245.545,00 ΕΥΡΩ**, παραβαίνοντας τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1, 12, 18 και 19 παρ. 1 περ. β' του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυαν, κατά το χρόνο τέλεσης των παραβάσεων, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 4 του Ν.5104/2024, όπως ισχύουν. Η ανωτέρω παράβαση

επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. β' του Ν.4337/2015, κατόπιν σύγκρισης τους για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ αυτών και της παρ. 1 του άρθρου 57 του Κ.ΦΔ., σύμφωνα με την Ε.2042/2022 εγκύκλιο της Α.Α.ΔΕ., κατόπιν της έκδοσης της υπ. αριθ. 2319/2021 απόφασης του Σ.Τ.Ε., ήτοι:

- Κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Κ.ΦΔ., ποσό 2.500,00 ΕΥΡΩ.
- Κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 3, περ. β' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ποσό 98.218,00 ΕΥΡΩ ($245.545,00 * 40\%$).

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **2.500,00 ΕΥΡΩ**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Έλαβε εικονικά, για το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, συνολικής καθαρής αξίας **740.322,00 ΕΥΡΩ**, παραβαίνοντας τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 παρ. 3, 6 και 10 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυαν, κατά το χρόνο τέλεσης των παραβάσεων, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 4 του Ν.5104/2024, όπως ισχύουν. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. β' του Ν.4337/2015, κατόπιν σύγκρισης τους για τη διαπίστωση τη ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ αυτών και της παρ. 1 του άρθρου 57 του Κ.ΦΔ., σύμφωνα με την Ε.2042/2022 εγκύκλιο της Α.Α.ΔΕ., κατόπιν της έκδοσης της υπ. αριθ. 2319/2021 απόφασης του Σ.Τ.Ε., ήτοι:

- Κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Κ.ΦΔ., ποσό 2.500,00 ΕΥΡΩ.
- Κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 3, περ. β' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ποσό 296.128,80 ΕΥΡΩ ($740.322,00 * 40\%$).

Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτου 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους 135.049,75 ΕΥΡΩ (61.386,25 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος πλέον 73.663,50 ΕΥΡΩ Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης της εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας

245.545,00 ΕΥΡΩ. Η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων προστέθηκε στα καθαρά κέρδη χρήσης της επιχείρησης, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα να διαμορφωθούν σε **308.260,71 ΕΥΡΩ.**

Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτου 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους 423.464,18 ΕΥΡΩ (192.483,72 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος πλέον 230.980,46 ΕΥΡΩ Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης της εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας **740.322,00 ΕΥΡΩ.** Η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων προστέθηκε στα καθαρά κέρδη χρήσης της επιχείρησης, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα να διαμορφωθούν σε **848.411,92 ΕΥΡΩ.**

Με τη υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους 374.602,93 ΕΥΡΩ (170.274,06 ΕΥΡΩ κύριος φόρος πλέον 204.328,87 ΕΥΡΩ Πρόσθετοι φόροι). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης της εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας **740.322,00 ΕΥΡΩ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 170.274,06 ΕΥΡΩ.**

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρων 6 του Ν.2523/1997 και 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **85.137,03 ΕΥΡΩ,** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 και είναι ίσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται ποσό φόρου για καταβολή ίσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, δηλαδή **85.137,03 ΕΥΡΩ (170.274,06 X 50%)**

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε: α) το από/2023 Δελτίο Πληροφοριών της, το οποίο απεστάλη στο (αρ. πρωτ. εξ.), με συνημμένη την από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου - Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων των Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) & Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της, με ελεγχόμενη την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με το προαναφερόμενο πληροφοριακό δελτίο, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. είναι εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές με την εν λόγω εταιρία ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε κατά το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 245.545,00 € και κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 479.242,00 € και β) το από/2023 Δελτίο Πληροφοριών της, το οποίο απεστάλη στο (αρ. πρωτ. εξ.....), με συνημμένη την από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου - Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων των Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) & Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της, με ελεγχόμενη την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με το προαναφερόμενο πληροφοριακό δελτίο, το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. είναι εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είχαν συναλλαγές με την εν λόγω εταιρία ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 261.080,00 € και κατά το φορολογικό έτος 2014 εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 116.735,00 €. Κατόπιν της λήψης του πρώτου πληροφοριακού δελτίου εκδόθηκε η με αριθμόεντολή ελέγχου και κατόπιν της λήψης του δεύτερου πληροφοριακού δελτίου εκδόθηκε η με αριθμόεντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Σημειώνεται ότι: Για τη λήψη από την επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. καθαρής αξίας 116.735,00 € κατά το φορολογικό έτος 2014, ως καταγράφεται στην από/2023 σχετική Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας της η οποία αναφέρεται ανωτέρω, έχει ήδη διενεργηθεί έλεγχος δυνάμει των υπ' αριθ.καιεντολών ελέγχου των Προϊσταμένων Δ.Ο.Υ. και αντίστοιχα και έχουν ήδη εκδοθεί οι σχετικές Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας

Εισοδήματος και Φ.Π.Α. και οι Πράξεις Επιβολής Προστίμων άρθρου 55 §2δ' Ν. 4174/2013 και άρθρου 7 §§3 4 5 Ν. 4337/2015 και κατά συνέπεια ο υπό εξέταση έλεγχος του διενεργήθηκε προς αξιοποίηση των στοιχείων που διαβιβάστηκαν με τα ανωτέρω πληροφοριακά δελτία της αποκλειστικά και μόνον για τα έτη 2012 και 2013.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής να εκδώσει τις προβαλλόμενες πράξεις
2. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας, απόδειξης της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών - καλή πίστη του λήπτη

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 70 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «2. 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

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 τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε

ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, 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 με την ΠΟΛ1194/2017 διευκρινίστηκαν τα εξής : 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. ... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

Επειδή για την ολοκλήρωση του ελέγχου επί εκδόσεως ή λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων διενεργούνται διασταυρωτικοί έλεγχοι στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τόσο των ληπτών, όσο και των εκδοτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι έλεγχοι δε αυτοί αποτελούν προπαρασκευαστικές πράξεις της Διοίκησης (και ουδόλως συμπληρωματικά στοιχεία) που σκοπό έχουν την πληρέστερη τεκμηρίωση της εικονικότητας. Οι διαπιστώσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, που περιλαμβάνονται σε έκθεση ελέγχου έτερης επιχείρησης και συγκεκριμένα της εταιρίας «..... - ΑΦΜ» και τις οποίες επικαλείται εν προκειμένω η προσφεύγουσα, προέκυψαν στα πλαίσια ελέγχου της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ» σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ανωτέρω εκδότρια επιχειρήσεις στη χρήση 2010. Η διενέργεια ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση έγινε προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών είναι πραγματικές, όπου διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια δεν λειτούργησε στη δηλωθείσα διεύθυνση και ούτε ανταποκρίθηκε σε προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ. Η εν λόγω διαπίστωση του ελέγχου δεν αποτελεί τεκμήριο γνώσης περί

εικονικών συναλλαγών των εκδοτριών των στοιχείων επιχειρήσεων με άλλους συναλλασσόμενους και σε άλλες χρήσεις, χωρίς την διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων, οι οποίες εν προκειμένω πραγματοποιήθηκαν από την Στην ίδια έκθεση ελέγχου αναφέρεται «Ο παρών έλεγχος για την κρίση των εκδοθέντων και ληφθέντων στοιχείων αποστέλλει αρμοδίως την με αρ.έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων – δελτίο πληροφοριών και επιφυλλάσσεται για την επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. λήψης εικονικών, εν αναμονή της έκθεσης που θα συνταχθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.». Βάσει των ανωτέρω, από τον προαναφερόμενο έλεγχο προέκυψαν ενδείξεις εικονικότητας και δεν είχε συνταχθεί έκθεση Ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει της οποίας θα τεκμηριωνόταν, με ακρίβεια η εικονικότητα συγκεκριμένων συναλλαγών. Συνεπώς, η εν λόγω διαπίστωση του ελέγχου δεν αποτελεί τεκμήριο γνώσης περί εικονικών συναλλαγών της εκδότριας των στοιχείων επιχείρησης με άλλους συναλλασσόμενους και σε άλλες χρήσεις, χωρίς την διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων, οι οποίες εν προκειμένω πραγματοποιήθηκαν από την

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή είχε λάβει έγκαιρα γνώση περί της εικονικότητας των στοιχείων που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» ήδη από το 2017, τυγχάνει απορριπτέος, καθώς οι προπαρασκευαστικές πράξεις της διοίκησης λαμβάνουν χώρα πριν την έκδοση της εκτελεστής πράξης, προκειμένου αυτή να οδηγηθεί σε ασφαλές συμπέρασμα περί της εικονικότητας ή μη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και δε δύνανται αφεαυτές να στοιχειοθετήσουν την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, τόσο το από/2023 Δελτίο Πληροφοριών της, το οποίο απεστάλη στο (αρ. πρωτ. εξ.), με συνημμένη την από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου - Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων των Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) & Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της, με ελεγχόμενη την οντότητα «.....» με **Α.Φ.Μ.**, όσο και το από/2023 Δελτίο Πληροφοριών της, το οποίο απεστάλη στο (αρ. πρωτ. εξ.....), με συνημμένη την από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου - Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων των Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) & Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της, με ελεγχόμενη την οντότητα «.....» με **Α.Φ.Μ.**, συνέπεια των οποίων εκδόθηκαν αντίστοιχα η με αριθμόεντολή ελέγχου και η με αριθμόεντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του, καθώς διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών από τους προαναφερόμενους εκδότες αποτελούν **συμπληρωματικά στοιχεία**, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' άρθρων 84 παρ.

1 του Ν.2238/94 και 57 παρ. 1 του Ν.2859/00 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία. σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β΄ , σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α΄ του Κ.Φ.Ε.. και ακολούθως νομιμοποιείται το να εκδώσει φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως. Η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, από τα πληροφοριακά δελτία της και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή είχε λάβει έγκαιρα γνώση περί της εικονικότητας των στοιχείων που εξέδωσαν οι εκδότριες επιχειρήσεις ήδη από το 2018, τυγχάνει απορριπτέος, καθώς οι προπαρασκευαστικές πράξεις της διοίκησης λαμβάνουν χώρα πριν την έκδοση της εκτελεστής πράξης, προκειμένου αυτή να οδηγηθεί σε ασφαλές συμπέρασμα περί της εικονικότητας ή μη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και δε δύνανται αφεαυτές να στοιχειοθετήσουν την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων Κ.Β.Σ. και Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος του έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων στις/2023, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 και του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του και ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί παράταξης ενός έτους της δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή περαιτέρω, στην παρ. 3 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε πριν την τροποποίηση της με την παρ.27^α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12- 2019, ορίζεται : «3. *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, με την παρ.27^α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, ως εξής: «27. α. Οι διατάξεις

της παραγράφου 3α του [άρθρου 36](#) του ν. [4174/2013](#), όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή στο άρθρο 19 του Ν.2523/97, το οποίο ίσχυε πριν του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ως προς το αδίκημα φοροδιαφυγής ορίζονται τα εξής: «1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν, διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Ειδικά όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.0000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας».

Επειδή ως προς την «φοροδιαφυγή» στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 26/7/2013 – 01/02/2016, ορίζεται το εξής:

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

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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, φορολογική αρχή. 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 τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013, ορίζεται το εξής: «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.3.Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την Ε.2057/2023 Εγκύκλιο Διοικητή Α.Α.Δ.Ε-, ορίστηκαν τα ακόλουθα: «...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. 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, ο χρόνος παραγραφής δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), 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 το φορολογικό έτος 2013, το οποίο 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.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «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 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 ακολούθως στην παρ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται : «... 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 το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 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, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.8 του Ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «8. 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. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμππομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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, 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 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, στο άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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, 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 ύπαρξής 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 (παραβαση 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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, δεν είναι αυθαίρετος, αλλά τεκμηριώνεται πλήρως: α) στη σχετική από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου - Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της, με ελεγχόμενη την εκδότρια εταιρία μέρους των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων «.....» με **Α.Φ.Μ.**, β) στη σχετική από/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου - Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της, με ελεγχόμενη την εκδότρια εταιρία των υπόλοιπων υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων «.....» με **Α.Φ.Μ.**, τα πορίσματα των οποίων υιοθετούνται από τον έλεγχο του, γ) στην απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων & Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Ν.4308/2014 & Ν.4987/2022, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, του και γ) στην απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, του

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους για τους ακόλουθους λόγους:

Αναφορικά με τον εκδότη «.....» με Α.Φ.Μ.:

- Είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο κι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες
- Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων, επιπλέον δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλομένων από καμία οντότητα ως πελάτης για τα ελεγχόμενα έτη, αλλά και μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου.
- Δεν έχει δηλώσει, αγορές από τρίτες χώρες και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και δεν έχει δηλωθεί από καμία οντότητα ως πελάτης για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για τα ελεγχόμενα έτη, αλλά και μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου.
- Υπέβαλε Δηλώσεις Φ.Π.Α. για όλα τα ελεγχόμενα έτη, με ποσά Φορολογητέων Εισροών (Αγορές & Δαπάνες) τα οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών (αγορές) ή δαπανών και δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές αγορές ή δαπάνες.
- Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων για αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων από αντισυμβαλλόμενους ως πελάτης για τα ελεγχόμενα έτη 2012, 2013 & 2015.
- Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τα ελεγχόμενα έτη και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα που φέρεται να έχει συναλλακτική δραστηριότητα, αφού σύμφωνα με τα έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α. & του Σ.Ε.Π.Ε. δεν προέβη σε απογραφή για την απασχόληση προσωπικού.
- Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατές οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις

Αναφορικά με τον εκδότη «.....» με Α.Φ.Μ.:

- Είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο κι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της

συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες

- Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων για αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων από αντισυμβαλλόμενους ως πελάτης για τα ελεγχόμενα έτη 2012, 2013 & 2015.
- Δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις), καθώς κι αγορές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων, επιπλέον δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλομένων από καμία οντότητα ως πελάτης για τα ελεγχόμενα έτη, αλλά και μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου
- Δεν έχει δηλώσει αγορές από τρίτες χώρες και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και δεν έχει δηλωθεί από καμία οντότητα ως πελάτης για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για τα ελεγχόμενα έτη, αλλά και μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου
- Υπέβαλε Δηλώσεις Φ.Π.Α. για όλα τα ελεγχόμενα έτη, με ποσά Φορολογητέων Εισροών (Αγορές & Δαπάνες), τα οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών (αγορές) ή δαπανών και δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές αγορές ή δαπάνες.
- Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τα ελεγχόμενα έτη και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα που φέρεται να έχει συναλλακτική δραστηριότητα, αφού σύμφωνα με τα έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α. & του Σ.ΕΠ.Ε. δεν προέβη σε απογραφή για την απασχόληση προσωπικού.
- Δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατές οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής δεν υπέβαλε κανένα έγγραφο που να ανατρέπει την κρίση της φορολογικής αρχής σχετικά με την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ.-/.....-2025 (ELENXIS:)
 ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης ετερόρρυθμης εταιρίας με επωνυμία:
 «.....» με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση 1) της υπ. αριθ.Πράξης Επιβολής
 Προστίμου (Άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) διαχειριστικής περιόδου
 01/01/2012 – 31/12/2012 2) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 57
 παρ. 1 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/20213, 3)
 της υπ. αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,
 οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012), 4) της υπ.
 αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού
 έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013), 5) της υπ. αριθ.
Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου
 01/01/2013 – 31/12/2013 και 6) της υπ. αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.
 (Άρθρων 6 του Ν.2523/1997 και 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου
 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου του

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με βάση την υπ. αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 57 παρ. 1 του
 Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του
 Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2012 - 31/12/2012	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο	2.500,00	2.500,00

Με βάση την υπ. αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 57 παρ. 1 του
 Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/20213, του
 Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2013 - 31/12/2013	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο	2.500,00	2.500,00

Με βάση την υπ. αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου
 Εισοδήματος, οικονομικού έτου 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012),
 του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειρική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημίας	62.715,71	308.260,71	308.260,71	245.545,00
Χρεωστικό ποσό	13.166,38	74.552,63	74.552,63	61.386,25

Προκαταβολή φόρου	3.736,81	3.736,81	3.736,81	
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας		73.663,50	73.663,50	73.663,50
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	16.903,19	151.952,94	151.952,94	135.049,75

Με βάση την υπ. αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη ή ζημίας	108.089,92	848.411,92	848.411,92	740.322,00
Χρεωστικό ποσό	24.366,57	216.850,29	216.850,29	192.483,72
Προκαταβολή φόρου	7.728,43	7.728,43	7.728,43	
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας		230.980,46	230.980,46	230.980,46
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	33.095,00	456.559,18	456.559,18	423.464,18

Με βάση την υπ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2013 - 31/12/2013	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	1.284.431,82	1.284.431,82	1.284.431,82	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.236.069,47	495.747,47	495.747,47	740.322,00
Φόρος εκροών	295.419,31	295.419,31	295.419,31	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	295.419,31	125.145,25	125.145,25	170.274,06
Χρεωστικό υπόλοιπο		170.274,06	170.274,06	170.274,06
Πρόσθετοι φόροι		204.328,87	204.328,87	204.328,87
Σύνολο φόρων φόρου για καταβολή		374.602,93	374.602,93	374.602,93

Με βάσηΠράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρων 6 του Ν.2523/1997 και 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2013 - 31/12/2013	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο	85.137,03	85.137,03

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.