



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 22/2/2023

Αριθμός απόφασης: 408

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**e mail** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) 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).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

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

**4.** Την από 03/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ...., που εκπροσωπείται

νόμιμα από τον ομόρρυθμο εταίρο και διαχειριστή ....., κατοίκου ....., επί της οδού ..... αρ. ...., Τ.Κ. ...., κατά :

- της με αριθμό ..../**23-9-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013 χρήσης 2010,
- της με αριθμό ..../**23-9-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013 χρήσης 2011,
- της με αριθμό ..../**23-9-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013 χρήσης 2012,
- της με αριθμό ..../**23-9-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013 χρήσης 2013,
- της με αριθμό ..../**23-9-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011,
- της με αριθμό ..../**23-9-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012,
- της με αριθμό ..../**23-9-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,
- της με αριθμό ..../**23-9-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,
- της με αριθμό ..../**23-9-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012,
- της με αριθμό ..../**23-9-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013,
- της με αριθμό ..../**23-9-2022** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 και
- της με αριθμό ..../**23-9-2022** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

**6.** Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 03/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ...., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό ..../**23-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2010 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€** διότι έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 90.550,00 € πλέον Φ.Π.Α. 20.826,50 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.: .....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. η' και της παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.
2. Με την με αριθμό ..../**23-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2011 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€** διότι έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 48.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 11.040,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.: .....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. η' και της παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.
3. Με την με αριθμό ..../**23-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€** διότι έλαβε :
  - δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 403.290,00 € πλέον Φ.Π.Α. 92.756,70 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.: .....» και
  - δεκατρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 263.150,00 € πλέον Φ.Π.Α. 60.524,50 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....υπό εκκαθάριση - Α.Φ.Μ.: .....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. η' και της παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.
4. Με την με αριθμό ..../**23-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€** διότι έλαβε :
  - σαράντα επτά (47) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 492.304,00 € πλέον Φ.Π.Α. 113.229,92 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.: .....» και
  - σαράντα πέντε (45) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 373.185,00 € πλέον Φ.Π.Α. 88.132,55 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....υπό εκκαθάριση - Α.Φ.Μ.: .....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. η' και της παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.
5. Με την με αριθμό ..../**23-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 110.416,41 € πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 132.499,69 €, ήτοι συνολικό ποσό **242.916,10 €**.

6. Με την με αριθμό ..../23-9-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 184.435,42 € πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 221.322,50 €, ήτοι συνολικό ποσό **405.757,92 €**.

7. Με την με αριθμό ..../23-9-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 180.340,04 € πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 216.408,04 €, ήτοι συνολικό ποσό **396.748,08 €**.

8. Με την με αριθμό ..../23-9-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 225.027,14 €, πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 270.032,57 €, ήτοι συνολικό ποσό **495.059,71 €**.

9. Με την με αριθμό ..../23-9-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 175.906,28 € πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 211.087,54 €, ήτοι συνολικό ποσό **386.993,82 €**.

10. Με την με αριθμό ..../23-9-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 199.062,47 € πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 238.874,96 €, ήτοι συνολικό ποσό **437.937,43 €**.

11. Με την με αριθμό ..../23-9-2022 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με το άρθρο 72 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό  $153.281,20 \times 50\% =$  **76.640,60 €**.

12. Με την με αριθμό ..../23-9-2022 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με το άρθρο 72 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό  $199.062,47 \times 50\% =$  **99.531,24 €**.

Δυνάμει της με ...../10-11-2021 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η οποία έλαβε νέο αριθμό εντολής ...../...../1-7/9/2022 από τον αρμόδιο για τον έλεγχο Προϊστάμενο

του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες διανομής διαφημιστικών δειγμάτων» για τις χρήσεις 2010 – 2013 και το φορολογικό έτος 2014. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ .πρωτ. ....../21-10-2021 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με συνημμένη την από 30/9/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92, του Ν.4093/2012, του Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013, που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. Ζ'Δ.Ο.Υ. ....../25-10-2021). Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου η επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.: .....» είναι εκδότρια πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ αυτών και προς την επιχείρηση της προσφεύγουσας εταιρίας, η οποία φέρεται να έλαβε στη χρήση 2010 έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 90.550,00 € πλέον Φ.Π.Α. 20.826,50 €, στη χρήση 2011 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 48.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 11.040,00 €, στη χρήση 2012 δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 403.290,00 € πλέον Φ.Π.Α. 92.756,70 € και στη χρήση 2013 σαράντα επτά (47) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 492.304,00 € πλέον Φ.Π.Α. 113.229,92 €.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε η με αριθμό ....../10-3-2022 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης για τις χρήσεις 2012 -2013 και το φορολογικό έτος 2014, η οποία έλαβε νέο αριθμό εντολής ....../...../1-7/9/2022 από τον αρμόδιο για τον έλεγχο Προϊστάμενο του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Αιτία έκδοσής της αποτέλεσε το με αρ .πρωτ. ....../28-2-2022 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με συνημμένη την από 01/12/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92, του Ν.4093/2012, του Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013, που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. Ζ'Δ.Ο.Υ. ....../3-3-2022) και αφορά σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ. ....» όπου διαπιστώθηκε ότι είναι εκδότρια πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ αυτών και προς την επιχείρηση της προσφεύγουσας εταιρίας, η οποία φέρεται να έλαβε στη χρήση 2012 δεκαπέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 403.290,00 € πλέον Φ.Π.Α. 92.756,70 €, στη χρήση 2013 σαράντα πέντε (45) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 373.185,00 € πλέον Φ.Π.Α. 88.132,55 € και στο φορολογικό έτος 2014 σαράντα τρία (43) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 629.350,00 € πλέον Φ.Π.Α..

Ο έλεγχος του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης αποδεχόμενος τα πορίσματα του διενεργηθέντος ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ. ....» και στην επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ. ....» και καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα για προσκόμιση

βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων χρήσεων, έκρινε ότι τα ως άνω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των ως άνω επιχειρήσεων είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ακολούθως, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. ..../23-6-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, επί του οποίου δεν ανταποκρίθηκε και στη συνέχεια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Επισημαίνεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 είχαν συνταχθεί, σε προγενέστερο έλεγχο, οι από 29/12/2020 εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. και καταλογίστηκαν οι φόροι και τα πρόστιμα για τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις.

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

1. Οι χρήσεις 2010, 2011, 2012 και 2013 έχουν υποπέσει σε παραγραφή και κανένα συμπληρωματικό στοιχείο δεν συντρέχει, ώστε να συντρέχει νέα έναρξη παραγραφής, καθώς τα επικαλούμενα συμπληρωματικά στοιχεία ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών.
2. Μη νόμιμη προσφυγή στον τεκμαρτό – εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος της προσφεύγουσας από ελευθέριο επάγγελμα.
3. Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών – καλή πίστη του λήπτη.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του Ν.4174/2013, «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προΐσχύουσες του 8 άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ....*».

**Επειδή** στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ίδιου νόμου](#) ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*

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

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

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

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του

δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

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

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

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

**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 .....7/90). 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, δυνάμει 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 φορολογική αρχή 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. Ζ' Θεσσαλονίκης σχετικά με εκδότριες επιχειρήσεις «.....- ΑΦΜ .....» και «..... - 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 τις ανωτέρω εκδότριες επιχειρήσεις στη χρήση 2010. Η διενέργεια ελέγχου στις εκδότριες επιχειρήσεις έγινε προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών είναι πραγματικές, όπου διαπιστώθηκε μόνο ότι οι εκδότριες δεν λειτούργησαν στη δηλωθείσα διεύθυνση και ούτε ανταποκρίθηκαν σε προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, ενώ δεν υπέβαλαν φορολογικές δηλώσεις για τη χρήση 2010. 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 Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, οι από 30/9/2021 και 01/12/2021 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92, Ν.4093/2012, του Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 συνετάχθησαν κατόπιν ελέγχων που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της, στις εκδότριες επιχειρήσεις «.....- ΑΦΜ .....» και «..... - ΑΦΜ .....», για το χρονικό διάστημα 1/1/2010 – 31/12/2016, λόγω μεταφοράς της έδρας τους στη Δ.Ο.Υ. Αναργύρων στις 24/3/2017 και 28/3/2017 αντίστοιχα, από τους οποίους ελέγχους διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτρια, μεταξύ άλλων, την προσφεύγουσα επιχείρηση. Οι εν λόγω εκθέσεις περιήλθαν σε γνώση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης εντός του 2021 και 2022 αντίστοιχα και διαβιβάστηκαν αρμοδίως στον Προϊστάμενο του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Τα ανωτέρω πληροφορικά δελτία **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία**, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' άρθρου 84 παρ. 1 του Ν.2238/94 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 η αρμόδια φορολογική αρχή 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 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, από τα πληροφοριακά δελτία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. 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 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** επομένως, ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Α.Σ. και Εισοδήματος των οικονομικών ετών 2011 (χρήσης 2010), 2012 (χρήσης 2011), 2013 (χρήσης 2012) και 2014 (χρήση 2013), δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός του 2021 και 2022 αντίστοιχα, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων. Ιδιαίτερα δε για τη χρήση 2010 τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/94, διότι τα συμπληρωματικά στοιχεία για τη χρήση αυτή, που αφορούν στην εκδότρια επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.: ....., περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής στις 21/10/2021, ήτοι το δέκατο χρόνο της παραγραφής, ο οποίος παρατείνεται για ένα επιπλέον έτος, ήτοι έως την 31/12/2022 (ΣΤΕ1056/2020).

**Επειδή** περαιτέρω, στην παρ. 3 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε πριν την τροποποίηση της με την παρ.27<sup>α</sup> 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<sup>α</sup> 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**, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 του Ν.4174/2013 και το άρθρο 19 του Ν.2523/97 αδίκημα 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 αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4646/2019 και καταλαμβάνει και τις χρήσεις 2012 και 2013, οι οποίες παραγράφονται στις 31/12/2023 και 31/12/2024 αντίστοιχα, 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. Κατά συνέπεια, για τις χρήσεις 2012 και 2013, ακόμη και αν δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, η φορολογική αρχή, για τη συγκεκριμένη αιτία, έχει δικαίωμα να εκδώσει πράξεις επιβολής προστίμου, εισοδήματος και Φ.Π.Α. έως την 31/12/2023 και 31/12/2024 αντίστοιχα. 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.

**Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης προσφυγής στον τεκμαρτό – εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος της προσφεύγουσας από ελευθέριο επάγγελμα.**

**Επειδή**, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..... β) .... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) .....ε).....στ)...., ζ).....η).....θ).... στ) Δεν διαφυλλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. ... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....

Παρ.7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο

(2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό. 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

**Επειδή**, στο άρθρο 30 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι : «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) ... β) ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, των ποσών των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.[...]

**Επειδή**, στο άρθρο 32 του ν.2238/94 ορίζει ότι : «2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις

επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. β)... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. δ) ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

**Επειδή** με τη με αριθμ.102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ 1100/2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», έγινε δεκτό ότι :

«...κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.

Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣΤΕ.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον Φ.Π.Α., η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ' ύπαρξης το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000)».

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των

αποτελεσμάτων των ελεγχόμενων χρήσεων 2010, 2011 και 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και 30 και 32 του Ν.2238/94, καθώς, όπως προκύπτει, στην χρήση 2010 η επιχείρηση έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 90.550,00€, το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό 11,53% επί των ακαθαρίστων εσόδων, στην χρήση 2011 η επιχείρηση έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 48.000,00€, το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό 3,70% επί των ακαθαρίστων εσόδων και στην χρήση 2012 η επιχείρηση έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 666.440,00€, το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό 54,20% επί των ακαθαρίστων εσόδων. Νόμιμα δε και ορθά προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη λογιστικώς και εξωλογιστικώς, κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων και ακολούθως επιλέχθηκαν τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη μεταξύ λογιστικών και εξωλογιστικών.

### **Ως προς την εικονικότητα των στοιχείων**

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

**Επειδή**, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε έως την 01/02/2016 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της [παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015](#)), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει 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 «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012): «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει»

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που

απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

**Επειδή**, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

**Επειδή**, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με τις από 30/9/2021 και 01/12/2021 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92, Ν.4093/2012, του Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής -Υποδιεύθυνση Γ', οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των από 23/9/2022 εκθέσεων ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. – ΚΦΑΣ, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις «.....- ΑΦΜ .....» και «..... - ΑΦΜ .....», ήταν, κατά τις κρινόμενες χρήσεις, φορολογικώς μεν υπαρκτές, υπό την έννοια ότι διέθεταν Α.Φ.Μ, είχαν θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχαν προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτες, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς δεν διέθεταν την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχουν τις ανάλογες υπηρεσίες που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσαν και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές, διότι :

- Δεν είχαν επαγγελματική έδρα, ούτε είχαν υποκαταστήματα σε λειτουργία από τα οποία θα μπορούσαν να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα.

- Δεν απασχόλησαν προσωπικό.
- Στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών δηλώνουν μεγάλες δαπάνες, ενώ παράλληλα δεν δηλώνονται από καμία επιχείρηση ως πελάτες.
- Δεν προκύπτουν εξοφλήσεις των φορολογικών παραστατικών για κανένα ελεγχόμενο έτος.
- Δεν προκύπτει ότι οι ανωτέρω επιχειρήσεις είχαν την δυνατότητα να παράσχουν τις υπηρεσίες, όπως αυτές περιγράφονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά και στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, καθώς δεν είχαν τον εξοπλισμό, την υποδομή ( προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις), καθώς κι αγορές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: *«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»*. Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, ότι τελούσε με καλή πίστη, καθώς η ίδια δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει τη φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών. Ωστόσο, δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών, πόσο μάλλον την καλή της πίστη, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Δεν δίνει καμία περιγραφή για το είδος και το μέγεθος των υπηρεσιών που έλαβε. Δεν προσκομίζει παραστατικά εξόφλησης των τιμολογίων, τραπεζικά έγγραφα, συμφωνητικά κλπ.. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/9/2022 εκθέσεις ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. – ΚΦΑΣ, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 03/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ....

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

1) Η με αριθμό **.../23-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' χρήσης 2010 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>2.500,00 €</b>	<b>2.500,00 €</b>

2) Η με αριθμό **.../23-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' χρήσης 2011 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>2.500,00 €</b>	<b>2.500,00 €</b>

3) Η με αριθμό **.../23-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' χρήσης 2012 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>2.500,00 €</b>	<b>2.500,00 €</b>

4) Η με αριθμό **.../23-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' χρήσης 2013 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>2.500,00 €</b>	<b>2.500,00 €</b>

5) Η με αριθμό **.../23-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>242.916,10 €</b>	<b>242.916,10 €</b>

6) Η με αριθμό **.../23-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>405.757,92 €</b>	<b>405.757,92 €</b>

7) Η με αριθμό **.../23-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>396.748,08 €</b>	<b>396.748,08 €</b>

8) Η με αριθμό **.../23-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>495.059,71 €</b>	<b>495.059,71 €</b>

9) Η με αριθμό **.../23-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>386.993,82 €</b>	<b>386.993,82 €</b>

10) Η με αριθμό **.../23-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>437.937,43 €</b>	<b>437.937,43 €</b>

11) Η με αριθμό .../23-9-2022 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>76.640,60 €</b>	<b>76.640,60 €</b>

12) Η με αριθμό .../23-9-2022 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>99.531,24 €</b>	<b>99.531,24 €</b>

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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