



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 08.03.23

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός Απόφ. 48

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από **12.12.22** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ:**, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα τον Δ. Αγ. Αναργύρων Αττικής, επί της οδού κατά των :

α) υπ' αριθμ./03.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11, του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ .

β) υπ' αριθμ./03.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11, του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ .

γ) υπ αρθ'/03.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν. 4472/17 διαχειριστικού έτους 2011 , του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ

δ) υπ αρθ'/03.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ διαχειριστικού έτους 2011, του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ

ε) υπ αρθ'/03.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022, του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ , και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και τις από 03.11.22 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 του ΚΦΔ και του άρθρου 79 του Ν. 4472/17 του ιδίου Προϊσταμένου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται την ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α 1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12.12.22 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε στις 15.11.22 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απέστειλε το με αριθμό πρωτοκόλλου/21.10.2021 Δελτίο Πληροφοριών στην ΔΟΥ ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ το οποίο αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση με την επωνυμία:, με ΑΦΜ, και με αντικείμενο εργασιών : και έδρα επί της Με βάση το αναφερόμενο δελτίο πληροφοριών η προσφεύγουσα επιχείρηση την χρήση 2011 ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση:....., με ΑΦΜ, είκοσι έξι (26) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 548.000,00€, τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής. Το ως άνω δελτίο πληροφοριών διαβιβάστηκε στην ΔΟΥ ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ την 21.10.21 (αριθμός εισερ.πρωτ.) με συνημμένα σ' αυτό την με ημερομηνία θεώρησης 30/9/2021 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων με την οποία η συμβαλλόμενη ατομική επιχείρηση, με ΑΦΜ, κρίθηκε από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ως εκδότηρια

στοιχείων εικονικών ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής. Στην συνέχεια η ΔΟΥ ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. , εξέδωσε την υπ' αριθ'/6.6.22 εντολή ελέγχου για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 -31/12/2011.

Στα πλαίσια του ελέγχου η Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ απέστειλε, στην δηλωθείσα διεύθυνση έδρας της προσφεύγουσας επί της, την με αριθμό πρωτοκόλλου/6.6.2022 Γνωστοποίηση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και την με αριθμό πρωτοκόλλου/14.6.2022 Πρόσκληση προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2011.

Περαιτέρω η Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ απέστειλε, στα εν ενεργεία υποκαταστήματα της προσφεύγουσας επί της, τις με αριθμό πρωτοκόλλου/14.6.2022 &/14.6.2022 Προσκλήσεις προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2011 και στον μοναδικό διαχειριστή της επιχείρησης, με ΑΦΜ, και ειδικότερα, στις γνωστές διευθύνσεις του επί της (διεύθυνση κατοικίας με βάση το υποσύστημα μητρώου) & (διεύθυνση κατοικίας με βάση την τελευταία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020) τις με αριθμό πρωτοκόλλου/14.6.2022 &/14.6.2022 Προσκλήσεις προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2011, για την προσφεύγουσα εταιρεία την οποία εκπροσωπεί νόμιμα.

Παράλληλα την 14.06.2022, ο έλεγχος μετέβη στο υποκατάστημα της επιχείρησης στον Άγιο Δημήτριο Αττικής επί της, οπότε και επέδωσε στην υπάλληλο της προσφεύγουσας εταιρείας με Αριθμό Δελτίου Ταυτότητας, την με αριθμό πρωτοκόλλου/14.6.2022 Πρόσκληση προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2011.

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στον έλεγχο και έτσι η ΔΟΥ ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ συνέταξε το με αριθμό/23.6.2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο επέδωσε την 23.06.2022 εις χείρας υπαλλήλου της επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία εις απάντηση των διαπιστώσεων ελέγχου του ως άνω Σημειώματος έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία χρήσεως 2011 και μέρος των ληφθέντων τιμολογίων από την εκδότρια επιχείρηση, ήτοι 16 τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 413.000,00 € πλέον ΦΠΑ 94.990,00 € όπως αναφέρονται στον πίνακα που απεικονίζεται στην σελίδα 9 της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος από τον έλεγχο των οποίων διαπιστώθηκε η ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και του αποδοθέντος ΦΠΑ για την χρήση 2011, η ορθή καταχώρηση των τιμολογίων στα τηρηθέντα βιβλία σύμφωνα με την προσκομισθείσα στον έλεγχο καρτέλα προμηθευτή, η οποία φέρει καθαρή αξία

ληφθέντων τιμολογίων ύψους 548.000,00€, συναλλαγές τις οποίες δήλωσε η προσφεύγουσα επιχείρηση με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ της χρήσης 2011,σε συμφωνία με την δήλωση της εκδότριας επιχείρησης .

Για απόδειξη της εξόφλησης των ληφθέντων τιμολογίων ύψους 548.000,00 €, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο 38 τραπεζικές επιταγές όπως αναφέρονται στον πίνακα που απεικονίζεται στην σελίδα 10 της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, για το σύνολο των οποίων, διαπιστώθηκε ότι τελευταίος οπισθογράφος αυτών δεν είναι η εκδότρια επιχείρηση αλλά τρίτα πρόσωπα τα οποία δεν έχουν εμφανή σχέση με τις συναλλαγές αυτές και σε ορισμένες περιπτώσεις τελευταίος οπισθογράφος είναι η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Από τις ως άνω επιταγές ο έλεγχος έκρινε ότι οι επιταγές που αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα ύψους 27.175,00 € , ήτοι:

Α.Α.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΕΚΔΟΤΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΕΙΣΔΙΑΤΑΓΗΝ	ΗΜΕΡ. ΛΗΞΕΩΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΞΙΑΕΚΔΟΣΗΣ
23	-	9/7/2012	.....	6.000,00
37	13/3/2012	.....	3.925,00
38	13/3/2012	.....	17.250,00
					ΜΕΡΙΚΟΣΥΝΟΛΟ	27.175,00

έχουν αποδεικτική δύναμη και έχουν ως αποτέλεσμα την κρίση των ληφθέντων τιμολογίων μερικώς εικονικών, ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής, κατά το ποσό των 525.906,50€ που προέκυψε μετά την μείωση του συνόλου των επίμαχων τιμολογίων ύψους 548.000,00 €, της αξίας των ανωτέρω πληρωμών ύψους 27.175,00 € μετά την αναγωγή τους σε καθαρή αξία , ήτοι 27.175,00 € : 1,23 = 22.093,50 και ΦΠΑ 5.081,50 €. Συνεπώς η αξία των εικονικών ανήλθε σε 525.906,50 € και ο ΦΠΑ αυτών σε 120.958,50 €.

Με βάση τα ως άνω αναφερόμενα ο έλεγχος συνέταξε την από 03.11.22 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση και καταχώρησε στα βιβλία της είκοσι έξι (26) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 548.000,00 € τα οποία χαρακτηρίστηκαν μερικώς εικονικά, ως προς την αξία συναλλαγής κατά το ποσό των 525.906.50 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,9 του ΚΒΣ και του άρθρου 19§4 του ν.2523/97, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §§1.η και 2ε του ΚΦΔ και των διατάξεων της εγκυκλίου Ε,2042/10.5-2022 καθώς και τις παρακάτω προσβαλλόμενες πράξεις:

α	Αριθμός - για Πράξης	Οριστική Πράξη	Ετος	Διαφορά ογητέας	Διαφορά Φόρου	Πρόσθετος άρος	Οριστική Φορο-Λογική Υποχρέωση
1	...../03.11.22	Οριστ. πράξη προσδιορ. εισοδήματος	2011	525906,5	110440,36	132528,44	242.968,80
2	...../03.11.2	Οριστ. πράξη	2011	525906,5	120958,50	145150,20	266108,70

		προσδιορ ΦΠΑ				
3	...../03.11.2	ΠΕΠ ΦΠΑ Άρθρου 79 ν 4472/17	2011		60479,25	60479,25
4	...../03.11.2	ΠΕΠ ΦΠΑ Άρθρου 54	2011		2.500,00	2500,00
5	...../03.11.	ΠΕΠ ΦΠΑ Άρθρου 54	2022		250,00	250,00
Σύνολα					294.628,11	277678,64
						572306,75

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ακυρότητα του φορολογικού ελέγχου λόγω διαδικαστικών παραβάσεων
2. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έλεγχο
3. Η φορολογική αρχή μη νόμιμα και με αόριστους ισχυρισμούς προέβη στον καταλογισμό σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας της παράβασης της λήψης εικονικών στοιχείων .

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή απέστειλε σειρά προσκλήσεων προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων χωρίς να αναμένει όπως όφειλε την παρέλευση του νόμιμου χρονικού διαστήματος για την ανταπόκρισή της, αντ' αυτού της κοινοποίησε προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό με αποτέλεσμα να στερηθεί αυτή των ευνοϊκών διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και να στερηθεί με τον τρόπο αυτόν της δυνατότητας να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για την κρινόμενη χρήση καθώς και να αιτηθεί στη συνέχεια την απαλλαγή της από μέρος των επιβληθεισών σε βάρος της προσαυξήσεων και πρόσθετων φόρων, με βάση τις ευνοϊκές διατάξεις του ν. 4512/2018.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της περιπτώσεως β της παραγράφου 5 του άρθρου 79 του Ν. 2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), «σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «
1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως

πλαστά...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ απέστειλε, στην δηλωθείσα διεύθυνση έδρας της προσφεύγουσας επί της, την με αριθμό πρωτοκόλλου/6.6.2022 Γνωστοποίηση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και την με αριθμό πρωτοκόλλου/14.6.2022 Πρόσκληση προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2011.

Περαιτέρω η Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ απέστειλε, στα εν ενεργεία υποκαταστήματα της προσφεύγουσας επί της, τις με αριθμό πρωτοκόλλου/14.6.2022 &/14.6.2022 Προσκλήσεις προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2011 και στον μοναδικό διαχειριστή της επιχείρησης, με ΑΦΜ, και ειδικότερα, στις γνωστές διευθύνσεις του επί της (διεύθυνση κατοικίας με βάση το υποσύστημα μητρώου) & (διεύθυνση κατοικίας με βάση την τελευταία υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020) τις με αριθμό πρωτοκόλλου/14.6.2022 &/14.6.2022 Προσκλήσεις προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2011, για την προσφεύγουσα εταιρεία την οποία εκπροσωπεί νόμιμα.

Παράλληλα την 14.06.2022, ο έλεγχος μετέβη στο υποκατάστημα της επιχείρησης στον Άγιο Δημήτριο Αττικής επί της, οπότε και επέδωσε στην υπάλληλο της προσφεύγουσας εταιρείας με Αριθμό Δελτίου Ταυτότητας, την με αριθμό πρωτοκόλλου/14.6.2022 Πρόσκληση προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2011.

Επειδή από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει ότι η Φορολογική Αρχή κατά την διαδικασία του ελέγχου ακολούθησε όλες τις προβλεπόμενες διατάξεις και νόμιμες διαδικασίες χωρίς να στερήσει από την προσφεύγουσα επιχείρηση σε κανένα σημείο του ελέγχου την δυνατότητα να επικαλεσθεί ευνοϊκές γι αυτήν διατάξεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν γίνεται δεκτός ως νόμος και ουσία αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο κατά τη χρήση 2011

Επειδή η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, έχει σε κάθε περίπτωση υποπέσει στην πενταετή παραγραφή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, αφού η Φορολογική Αρχή όφειλε να εκδώσει και να κοινοποιήσει την καταλογιστική πράξη μέχρι την 31.12.2017, και επιπλέον δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 το Δελτίο

Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ, όπως αβασίμως επικαλείται το 4^ο ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΑΤΤΙΚΗΣ , αφού όπως έχει και νομολογιακώς κριθεί δεν δύναται να αναχθεί σε συμπληρωματικό στοιχείο η πληροφοριακή έκθεση άλλης ελεγκτικής αρχής

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του Κ.Φ.Δ - ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του 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,...», με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ίδιου κώδικα, ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ... 3)α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Α' 151) 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, 2) ... 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) ... 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». Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1052/2007 σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000(Α' 248) 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) ..., β) ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 του ν. 2859/2000 (Α' 248) ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με 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». Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1125/2014 με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (Αρ.Πρωτ: 1095248/18441ΔΕ-Α) σύμφωνα με την οποία «Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84§1 ν. 2238/1994 και 57§1 ν. 2859/2000 δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68§2 περ. β' ν. 2238/1994 και 49 §3 ν. 2859/2000)».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/1997 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 κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων **ΣΤΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86**. Και να μιν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (**ΣΤΕ 2703/97, 2473/96**), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (**ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82**) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (**ΣΤΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81**). 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 ΔΟΥ, 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 καθόσον 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**).

Επειδή η παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, έχει την έννοια ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ, που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, αρκεί η πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της δεκαετούς προθεσμίας του άρθρου 84 του ΚΦΕ. **ΣΤΕ 1347/2018,**

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ 1191/1.12.2017, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. η υπ' αριθμ. 265/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., διευκρινίσθηκε ότι:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β΄) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώςερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β΄ της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 § 2 περιπτ. α΄), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κατά τη χρήση 2011 η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, ενώ οι δηλώσεις της, πριν την διενέργεια του παρόντος ελέγχου, δεν είχαν περαιωθεί και παρέμεναν ανέλεγκτες,

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ λόγω αρμοδιότητας, με την από 30/9/2021 έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ως συνημμένη του υπ' αριθ./21-10-2021 Δελτίου Πληροφοριών εγγράφου της (ήτοι μετά την πάροδο της κανονικής - πενταετούς - παραγραφής), από το οποίο προκύπτει μεταξύ άλλων ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το έτος 2011, έλαβε είκοσι έξι (26) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 548.000,00 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής.

Ως εκ τούτου, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και τα πρόστιμα ΚΒΣ, τα ανωτέρω νέα στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, όπως ερμηνεύτηκαν από τη διοίκηση (ΠΟΛ 1052/2007), το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας,

Περαιτέρω, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ και τα πρόστιμα ΦΠΑ, για τη χρήση 2011 για την οποία δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη, ενώ έχει υποβληθεί εκκαθαριστική δήλωση, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικές πράξεις (ΠΟΛ 1125/2014).

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής πρέπει να γίνει δεκτός μόνο ως προς τις πράξεις ΦΠΑ του έτους 2011, ενώ πρέπει να απορριφθεί κατά τα λοιπά.

Ως προς την απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή μη νόμιμα και με όλως άοριστους ισχυρισμούς της καταλόγησε την παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων, καθόσον πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές οι οποίες αποδεικνύονται από το από 01.10.2010 ιδιωτικό συμφωνητικό, ενώ η τυχόν μη αναγραφή του εν λόγω συμφωνητικού στα επίμαχα τιμολόγια, δεν καθιστά αυτά άνευ ετέρου εικονικά, αφού αυτές εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές και με κάθε άλλο νόμιμο μέσο.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα ακόλουθα σχετικά με τους λόγους της εικονικότητας των ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων από τους οποίους προκύπτει ότι η εκδότρια ατομική επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, ήτοι :

- 1) Είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο κι ενόψει των επιχειρηματικών των δυνατοτήτων όπως προκύπτουν απ' 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.
- 2) Δεν είχε αγορές όπως προκύπτει από τις 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 2010 έως 2016.
- 3) Δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς κι αγορές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.
- 4) Εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους με την

οικειοποίηση του Φ.Π.Α ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

5) Έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα ελεγχόμενα έτη, με ποσά τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές Αγορές ή Δαπάνες, τα οποία συμψηφίστηκαν με εικονικές εκροές (πωλήσεις), έχοντας ως αποτέλεσμα, την έκπτωση του Φ Π Α που εμπεριέχεται σε αυτά τα ανύπαρκτα έξοδα, από τον Φ Π Α των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.

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

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι ο εκδότης των υπό κρίση στοιχείων δεν απέδωσε Φόρο Εισοδήματος, Φ.Π.Α. κι άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες αυτών, έτυχαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματος τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α.

Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες επιχειρήσεων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **19 §4** του ν. **2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), 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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία», με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9** του Π.Δ. **186/1992** (ΦΕΚ Α' 84), 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, 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» και με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 2** του ν. **2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊστάμενου της αρμόδιας ΔΟΥ, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, ...»

Επειδή κατά πάγια νομολογία, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά **συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/2012).

Περαιτέρω, με την απόφαση ΣΤΕ 116/2013 κρίθηκε ότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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. ΣΤΕ505/2012, ΣΤΕ1498/2011, ΣΤΕ3528, 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). Σύμφωνα, δε, με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 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.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία μετά την κοινοποίηση σ' αυτήν του σημειώματος του άρθ' 28 του ΚΦΔ, έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία χρήσεως 2011 και από το σύνολο των είκοσι έξι (26) ληφθέντων υπό κρίση τιμολογίων καθαρής αξίας 548.000,00 €, προσκόμισε μόνο δέκα έξι (16) εξ' αυτών συνολικής καθαρής αξίας 413.000,00 € πλέον ΦΠΑ 94.990,00 €

Επειδή για την απόδειξη της εξόφλησης των ληφθέντων τιμολογίων ύψους 548.000,00 €, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στον έλεγχο 38 τραπεζικές επιταγές όπως αναφέρονται στον πίνακα που απεικονίζεται στην σελίδα 10 της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, για το σύνολο των οποίων, διαπιστώθηκε ότι τελευταίος οπισθογράφος αυτών δεν είναι η εκδότρια επιχείρηση αλλά τρίτα πρόσωπα τα οποία δεν έχουν εμφανή σχέση με τις συναλλαγές αυτές και σε ορισμένες περιπτώσεις τελευταίος οπισθογράφος είναι η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2011 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 1404/2015

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, προσκόμισε στοιχεία από τα οποία δεν τεκμηριώνεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 03.11.22 Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος, προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 12.12.22 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ: και την :

A) Επικύρωση των :

- α) υπ' αριθμ./03.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11, του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ και
- β) υπ αρθ'/03.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ διαχειριστικού έτους 2011, του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ

γ) υπ αρθ'/03.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022, του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ

Β) Ακύρωση των :

α) υπ' αριθμ./03.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11, του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ .

β) υπ αρθ'/03.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν. 4472/17 διαχειριστικού έτους 2011 , του προϊσταμένου του 4ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Χρήση 2011**

α	Αριθμός - Ημερ/νια Πράξης	Οριστική	Ετος	Διαφορά ορολογητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόσθετος άρθ 5φόρος	Οριστική Φορο-Λογική Υποχρέωση
1	...../03.11.	Οριστ. πράξη προσδιορ. εισοδήματος	2011	525906,5	110440,36	132528,44	242.968,80
2	...../03.11.2	ΠΕΠ Άρθρου 54	2011		2.500,00		2500,00
3	...../03.11.22	Οριστ. πράξη προσδιορ ΦΠΑ	2011		0		0
4	...../03.11.22	ΠΕΠ ΦΠΑ	426/03		0		0
Σύνολα					112940,36	132.528,44	245468,80

Χρήση 2022

1/03.11.	ΠΕΠ ΦΠΑ Άρθρου 54	2022		250,00		250,00
---	--------------	-------------------	------	--	--------	--	--------

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.