



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 22/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1044

**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 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, Τ.Κ. ..., κατά της με αριθμό/22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, της με αριθμό/22-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και της με αριθμό/22-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 χρήσης 2011 του Προϊσταμένου του 1ου 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 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
7. Το με αρ.πρωτ.ΕΜΠ/13.12.2022 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/**22-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 25.234,18 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ύψους 30.281,02 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **55.515,20 €**.
2. Με την με αριθμό/**22-12-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 7.490,24 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ύψους 8.988,29 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **16.478,53 €**.
3. Με την με αριθμό/**22-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2011 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€** λόγω λήψης δέκα τριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της επιχείρησης «..... του- **Α.Φ.Μ.**, συνολικής καθαρής αξίας 139.934,10 €, χωρίς Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του Κ.Φ.Δ..

Δυνάμει της με αρ./10-11-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (SCRAP)», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2011 και 2012 (οικονομικά έτη 2012 και 2013). Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./23-11-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 20/11/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... του- Α.Φ.Μ.» εξέδωσε μεγάλο αριθμό εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μία εκ των συναλασσόμενων με την παραπάνω επιχείρηση ήταν η επιχείρηση της προσφεύγουσας, η οποία έλαβε στη χρήση 2011 δέκα τρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 139.934,10 € άνευ Φ.Π.Α. και στη χρήση 2012 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 23.688,00 € άνευ Φ.Π.Α..

Ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης αποδεχόμενος τα πορίσματα του διενεργηθέντος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης έκρινε τα βιβλία του οικονομικού έτους 2012 ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και τα βιβλία του οικονομικού έτους 2013 επαρκή που συνεπάγεται τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Επιπλέον καταλόγισε στην προσφεύγουσα τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ για τη λήψη των εικονικών φορολογικών

στοιχείων. Ακολούθως κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ. .../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων, επί του οποίου ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ.ΕΜΠ/13-12-2022 υπόμνημά της με τους ισχυρισμούς της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίοι έγιναν εν μέρει δεκτοί από τον έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος και ο έλεγχος προέβη στον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και των δύο χρήσεων. Στη συνέχεια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων για τις χρήσεις 2011 και 2012 έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή, καθόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για δεκαετή παραγραφή.
2. Πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση της φορολογικής αρχής σε ότι αφορά στην αποδοθείσα παράβαση επί της οποίας εδράζονται οι καταλογιστικές πράξεις του προστίμου και του φόρου εισοδήματος. Ο έλεγχος φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας. – Οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Καλή πίστη του λήπτη των στοιχείων.
3. Παράνομος ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος. Ο έλεγχος δεν αιτιολογεί γιατί είναι αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της εταιρείας για τη χρήση 2011 και ως εκ τούτου είναι παράνομος ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος για τη συγκεκριμένη χρήση. Συνακόλουθα, ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος τόσο για τη χρήση 2011, όσο και για τη χρήση 2012 είναι παράνομος, καθόσον τα επίμαχα τιμολόγια δεν είναι εικονικά και σε κάθε περίπτωση οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και η επιχείρησή της ήταν καλόπιστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 70 § 10 του Ν.4987/2022, «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προϊσχύουσες 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 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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣΤΕ 1623/2016).

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

326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, 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.2...../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.2...../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 στο άρθρο 36 παρ. 3α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται : «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

Επειδή, με την παρ. 27^α του άρθρου 66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη 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, με την **ΠΟΛ 1192/2017** έγινε δεκτή η γνωμοδότηση 268/2017 του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία: «*Ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικράτειας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78(§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012*»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 19 (Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία) του Ν.2523/97 ως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο : «*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...».*

Επειδή η από 20/11/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης περιήλθε στο 1ο Ελεγκτικό Κέντρο Θεσσαλονίκης λόγω της από 29/07/2022 μεταφοράς της αρμοδιότητας ελέγχου των φορολογουμένων της Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά Θεσσαλονίκης σε αυτό, δυνάμει της υπ' αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 (Β'4738) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις υπ' αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1003049 ΕΞ 2022/14-01-2022, Δ.ΟΡΓ.Α.1029327 ΕΞ 2022/05-04-2022 και Δ.ΟΡΓ.Α. 1054165 ΕΞ 2022/20-06-2022 αποφάσεις. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθμό/10.11.2022 (σε αντικατάσταση της υπ' αριθ. .../2021 Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων) εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊστάμενου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2013), του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και της φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013).

Η ανωτέρω πληροφοριακή έκθεση **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να δικαιολογήσει 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 με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε.. και ακολούθως νομιμοποιείται το αρμόδιο Ελεγκτικό Κέντρο της λήπτριας επιχείρησης να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται από το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Επειδή επομένως, ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση και κοινοποίηση (επίδοση στις 23/12/2022) των προσβαλλόμενων πράξεων των οικονομικών ετών 2012 (χρήσης 2011) και 2013 (χρήσης 2012), δεδομένου ότι η αρχικώς αρμόδια φορολογική αρχή για τον έλεγχο της προσφεύγουσας Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων το 2021, 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.

Περαιτέρω, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 2523/1997, αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος και πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. διέπεται και από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4646/2019 και καταλαμβάνει τη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.1 &5 του ίδιου νόμου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος και των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2934/2017 & 2937/2017 αποφάσεων του ΣτΕ. Η δε χρήση 2011 παραγράφεται στις 31/12/2022 και η χρήση 2012 παραγράφεται στις 31/12/2023, με βάση τα προαναφερόμενα και για τις συγκεκριμένες αιτίες (συμπληρωματικό στοιχείο και φοροδιαφυγή).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξεις για τις χρήσεις 2011 και 2012 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος,

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης για την εικονικότητα των συναλλαγών και επίκλησης για καλή πίστη.

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της),

είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

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

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης αφού έλαβε υπόψη τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 20/11/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... του- Α.Φ.Μ.» εικονικά ως προς τη συναλλαγή, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

- Ο εκδότης ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών και στοιχείων από τον παρόντα και από προηγούμενους ελέγχους
- Ο εκδότης ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο (φυσικό πρόσωπο, ύπαρξη Α.Φ.Μ.) πλην όμως συναλλακτικώς ανύπαρκτος

- Ο εκδότης ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για να διενεργήσει τον όγκο συναλλαγών που δηλώνεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων (3.688.015,39€ πωλήσεις για το 2011 και 2.308.484,79€ για το 2012)
- Ο εκδότης δεν είχε τις απαραίτητες αγορές εμπορευμάτων για να μπορέσει να δικαιολογήσει τις πωλήσεις που δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων (για το 2011 φέρεται να πραγματοποίησε πωλήσεις 3.688.015,39€ , ενώ δεν είχε αγορές και για το 2012 φέρεται να πραγματοποίησε πωλήσεις 2.308.484,79€ , ενώ δεν είχε καθόλου αγορές).
- Ο εκδότης δεν είχε εγκατάσταση για να πραγματοποιήσει τις δραστηριότητες του, στη δηλωθείσα ως έδρα και στο δηλωθέν υποκατάστημα-
- Ο εκδότης δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2012 και 2013 ως όφειλε και οι υποβληθείσες τρεις (3) περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/11 είναι ανακριβείς, με εκροές(πωλήσεις) αξίας 476.916,30 € το τρίτο τρίμηνο, τα άλλα δύο τρίμηνα είναι μηδενικά. Για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 δεν υποβλήθηκαν περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ. Από τα αναφερόμενα γίνεται σαφές ότι ποτέ η εκδότρια επιχείρηση δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος ούτε τον αναλογούντα Φ.Π.Α.
- Από τον έλεγχο στο σύστημα TAXIS TOY ELENXIS τμήμα ΦΠΑ διαπιστώθηκε η μη καταβολή τελών χαρτοσήμου για αγορές σκραπ από ιδιώτες 3,6% (αγορές από ιδιώτες)
- Ο εκδότης δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρο 20 §1 εδαφ. α΄ του Π.Δ 186/92 (περί Κ.Β.Σ) για την χρήση 2011 και 2012.
- Από την επεξεργασία των κινήσεων χρεώσεων και πιστώσεων του λογαριασμού που τηρούσε ο εκδότης στην Τράπεζα Alpha Bank, για το διάστημα από 1/1/2011 έως και 31/12/2012 διαπιστώθηκε ότι την ίδια ημέρα της κατάθεσης των χρημάτων γίνεται και η ανάληψή τους (ανακύκλωση των χρημάτων).

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

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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*».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι τελούσε με καλή πίστη, καθώς η ίδια δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει τη φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας επιχείρησης. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω πιστοποιούνται από τα υποβληθέντα στον έλεγχο δικαιολογητικά, ήτοι τιμολόγια, δελτία αποστολής, ζυγολόγια, αποδείξεις είσπραξης, αποδεικτικά κατάθεσης. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι δεν έγινε διασταυρωτικός έλεγχος, προκειμένου να αποδείξει η φορολογική αρχή την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ότι δεν κλήθηκε να παράσχει πληροφορίες στον έλεγχο, ούτε και της επιδόθηκε εντολή ελέγχου, ότι δε δύναται να έχει κύκλο εργασιών 1.570.722,00 € χωρίς την ύπαρξη αγορών, ότι οι συναλλαγές λάμβαναν χώρα στο υποκατάστημα του εκδότη, ότι οι επίδικες συναλλαγές ήταν εμπορικές πράξεις και δεν απαιτούνταν εξειδικευμένο προσωπικό από τον εκδότη, ότι η πώληση παλαιών σιδήρων απαιτεί υπαίθριο χώρο και δεν πρέπει να εκπληρώσει η ύπαρξη γραφείου ολίγων τετραγωνικών μέτρων, ότι η προμήθεια των υλικών έγινε από τον εκδότη από πρόσωπα που δεν τηρούν βιβλία, ρακοσυλλέκτες κλπ. και το γεγονός της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αγοράς, προκειμένου να αποφύγει την καταβολή του χαρτοσήμου δεν αποδεικνύει ότι οι αγορές δεν έγιναν.

Επειδή οι καταθέσεις της προσφεύγουσας προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων στο λογαριασμό του εκδότη «..... του- Α.Φ.Μ.» ακολουθούνταν από ισόποσες αναλήψεις στην επόμενη συναλλαγή και την ίδια μέρα, όπως αποτυπώνεται στο κατωτέρω πίνακα :

Ημερομηνία Κατάθεσης	Ποσό Κατάθεσης	Ημερομηνία Ανάληψης	Ποσό Ανάληψης	Παρατηρήσεις
30/3/2011	15.000,00	30/3/2011	15.000,00	Κατάθεση και ταυτόχρονη ισόποση ανάληψη με την επόμενη συναλλαγή
2/5/2011	24.700,00	2/5/2011	24.700,00	>>

9/5/2011	30.000,00	9/5/2011	30.000,00	>>
27/5/2011	37.597,50	27/5/2011	37.597,50	>>
25/7/2011	31.616,00	25/7/2011	31.616,00	>>

Οι ταυτόχρονες συνεχείς καταθέσεις και ισόποσες αναλήψεις χρημάτων αποτελούν αποδεδειγμένα κοινό γνώρισμα των εικονικών συναλλαγών, όπου το ζητούμενο είναι να νομιμοποιηθούν αυτές με την λήψη του αντίστοιχου καταθετηρίου, χωρίς ουσιαστικά να δεσμευθούν τα χρήματα.

Επειδή τα προσκομιζόμενα ζυγολόγια δεν δύναται να συσχετιστούν με τα επίδικα τιμολόγια, καθώς δε φέρουν κανένα στοιχείο, ήτοι ημερομηνία, αριθμό κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου κλπ.

Επειδή στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά, στις 08-04-2021 η αρχική εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης με αριθμ. .../23-03-2021 συνημμένη στη με αριθμό πρωτ./08-04-2021 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού- πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013. Η προαναφερόμενη γνωστοποίηση εστάλη και με αριθμό συστημένου RE.....GR το οποίο επέστρεψε στην φορολογική αρχή ως αζήτητο.

Επειδή στα επίμαχα τιμολόγια αναγράφεται η ποσότητα και η τιμή μονάδας, τα επίμαχα εμπορεύματα (scrap) δεν έχουν διακριτικά στοιχεία και δεν είναι δυνατή η ταυτοποίησή τους και ως εκ τούτου ο έλεγχος της αποθήκης της προσφεύγουσας θα ήταν άσκοπος.

Επειδή το όφελος για τη λήπτρια των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνίστατο στη μείωση του φόρου εισοδήματος, καθόσον η επιχείρηση καταχώρισε τις συγκεκριμένες αγορές στα έξοδα της, προκειμένου να εκπέσουν τα αντίστοιχα ποσά από τα ακαθάριστα έσοδά της

Επειδή σχετικά με την ύπαρξη έδρας και υποκαταστήματος του εκδότη ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης διαπίστωσε τα ακόλουθα :

Για την έδρα. Με την υπ' αριθμ. .../7-7-2010 δήλωση ο εκδότης διενήργησε μεταφορά της έδρας του κεντρικού από στην Από το επισυναπτόμενο ιδιωτικό συμφωνητικό με αριθμ. θεώρησης .../2010 Δ.Ο.Υ Καλαμαριάς και την ειδική έκθεση αυτοψίας διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για ένα περιφραγμένο αγροτεμάχιο εμβαδού 1654 τ.μ περίπου, εντός του οποίου είναι εγκατεστημένο τροχόσπιτο. Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε σε πέντε χρόνια (1/7/2010 - 30/6/2015) με μηνιαίο μίσθωμα 800€ και ότι θα χρησιμοποιηθεί ως χώρος τυποποίησης και εμπορίας ανακυκλώσιμων υλικών (σίδηρα, πλαστικό κ.λ.π). Σύμφωνα με το TAXIS, στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 ο εκμισθωτής του ακινήτου δήλωσε ως μισθώτρια την εταιρία «..... με ΑΦΜ» με μηνιαίο μίσθωμα 800 €.

Για το υποκατάστημα. Με την υπ' αριθμ./15-12-2008 δήλωση ο εκδότης διενήργησε έναρξη υποκαταστήματος στην οδό με κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδηρών και μετάλλων (SCRAP). Σύμφωνα το ιδιωτικό συμφωνητικό με αριθμ. θεώρησης/9-12-2008 Ζ' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης και την ειδική έκθεση αυτοψίας της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας , πρόκειται για ένα αγροτεμάχιο εμβαδού 4 στρεμμάτων, επί της οδού κάθετος επί της οδού στην Εντός του αγροτεμαχίου υπάρχει ένα κτίσμα εμβαδού 10 τ.μ περίπου. Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε ετησία που αρχίζει από τις 4/12/2008 και λήγει στις 3/12/2009 με μηνιαίο μίσθωμα 800 € με το όρο να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο για την εμπορία παλαιών σιδηρών και μετάλλων(SCRAP). Από το TAXIS και ειδικότερα από τις δηλώσεις εισοδήματος οικ ετών 2010 και επομένων διαπιστώθηκε ότι η εκμισθώτρια δήλωσε ακαθάριστο

εισόδημα από εκμίσθωση γαιών μόνο στο οικ. έτος 2010 (εισοδήματα από 1/1/2009 έως 31/12/2009), όσο ήταν και η διάρκεια της μίσθωσης, ενώ στα επόμενα έτη δεν δηλώνει εισόδημα από εκμίσθωση γαιών.

Η προσφεύγουσα, προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη υποκαταστήματος του εκδότη προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του κου, στην οποία αναφέρεται γενικά και αόριστα στην ύπαρξη και λειτουργία της επιχείρησης του εκδότη σε μάνδρα, στον παράδρομο που τέμνει κάθετα την οδό, πλησίον της Ωστόσο η εν λόγω δήλωση δεν εισφέρει καμία νέα πληροφορία, καθώς δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Εξάλλου θα πρέπει να σημειωθεί ότι η εκδότρια επιχείρηση είχε μεγάλο φερόμενο κύκλο εργασιών (3.688.015,39€ πωλήσεις για το 2011 και 2.308.484,79€ για το 2012), γεγονός που απαιτεί οργανωμένο λογιστήριο, υπαλλήλους, εργάτες, οδηγούς, μεταφορείς κλπ. που η ίδια δε διέθετε στο συγκεκριμένο χώρο.

Επειδή ο ισχυρισμός ότι ο εκδότης προμηθεύτηκε από ιδιώτες που δεν τηρούν φορολογικά βιβλία («ρακοσυλλέκτες κλπ.») τα επίμαχα υλικά χωρίς να εκδώσει φορολογικό στοιχείο αγοράς, προκειμένου να αποφύγει την καταβολή του χαρτοσήμου δεν αποδεικνύεται. Εξάλλου, οι ποσότητες των υλικών για τις οποίες εξέδωσε η εκδότρια ατομική επιχείρηση φορολογικά στοιχεία είναι πολύ μεγάλες και δε θα ήταν δυνατόν να τις έχει προμηθευτεί από ιδιώτες.

Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣΤΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, όπως αναλυτικά εκτέθηκε, ούτε απέδειξε ότι συναλλάχθηκε με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία. Περαιτέρω, προϋπόθεση για τον ισχυρισμό περί καλής πίστης αποτελεί η διαπίστωση της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, γεγονός που στην κρινόμενη υπόθεση δεν συντρέχει. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση του εκδότη των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι δεν προσκόμισε αναποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22/12/2022 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παράνομου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται διότι κατόπιν του με αρ. πρωτ.ΕΜΠ/13-12-2022 υπομνήματος της προσφεύγουσας επί του με αριθμό .../2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, έγιναν εν μέρει δεκτοί οι ισχυρισμοί της ως προς τη φορολογία εισοδήματος και ο έλεγχος προέβη στον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των χρήσεων 2011 και 2012 με την προσθήκη στα έσοδα των οικείων χρήσεων του ποσού των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως λογιστική διαφορά.

Κατά τα λοιπά ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος περί παρανομίας του προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος καθότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και σε κάθε περίπτωση επειδή η επιχείρηση της προσφεύγουσας τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνιστά

επανάληψη των ισχυρισμών που προβάλλονται και με τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής και δέον να απορριφθεί ως αβάσιμος σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμό/22-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	55.515,20 €	55.515,20 €

2. Η με αριθμό/22-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	16.478,53 €	16.478,53 €

3. Η με αριθμό/22-12-2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. χρήσης 2011 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.