



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/05/2023

Αριθμός απόφασης: 149ε

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **27-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ** κατοίκου κατά α) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 έως 31/12/2011 και β) του υπ' αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου αρ. 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 έως 31/12/2011, του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

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

Επί της από **27-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοινοποίηση Πράξεων την 28-12-2022), και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 έως 31/12/2011, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 22.908,51€, πλέον πρόσθετο φόρο/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής ποσού 27.490,21€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.219,68€, **ήτοι** συνολικού ποσού **52.618,40€**, λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 63.515,00€ άνευ ΦΠΑ, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.

Με τον με αριθμόπροσβαλλόμενο οριστικό προσδιορισμό προστίμου αρ. 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 έως 31/12/2011, του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού **2.500,00 €**, διότι έλαβε και καταχώρησε δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 63.515,00€ άνευ ΦΠΑ, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ., του άρθρου 2§3,6,7,8 του Κ.Φ.Α.Σ. ή 5,8,10,12,14 των Ε.Λ.Π., που επιφέρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες ξενοδοχείου». Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αρ. πρωτ. έγγραφο της ΔΟΥ, με την από 27-02-2017 έκθεση ελέγχου για τον, από την οποία προκύπτει ότι, ο κατά τα έτη 2011-2014 λειτούργησε ως υποκρυπτόμενος εκδότης εικονικών ή μερικώς εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών τριών εκδοτριών εταιρειών, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονταν και η βρετανική εταιρεία", μεταξύ δε των επιχειρήσεων που έλαβαν μερικώς εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από την " ήταν και αυτή του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 έως

31/12/2011 προέβη στην αποδοχή και λήψη δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 63.515,00€ άνευ ΦΠΑ, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία. Αφορμή για τη διενέργεια ελέγχου σε βάρος του, αποτέλεσε η διαβίβαση στη ΔΟΥ του με αριθ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών της με συνημμένη σε αυτό την οικεία έκθεση ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) σε βάρος των τριών φερόμενων εκδοτριών εικονικών τιμολογίων με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τονγια τα έτη 2011-2014. Σύμφωνα με το πόρισμα των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ Αττικής, ο εν λόγω υπήρξε από κοινού με δύο ακόμα φυσικά πρόσωπα, ο πραγματικά υποκρυπτόμενος πίσω από την έκδοση εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών δημιουργίας και λειτουργίας ιστοσελίδων από τρεις βρετανικές οντότητες, μεταξύ των οποίων και η". Αποκλειστικός στόχος των εν λόγω προσώπων ήταν η εξαπάτηση των ελληνικών, αλλά και ευρωπαϊκών αρχών, προκειμένου αυτές να προβούν στην εκταμίευση επιχορηγήσεων που προβλέπονταν από σχετικές προκηρύξεις στο πλαίσιο προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης του ΕΣΠΑ 2007-2013, τις οποίες εν συνεχεία οι υποκρυπτόμενοι θα ιδιοποιούνταν σε συνεργασία με τους επιχειρηματίες που θα δέχονταν να συμμετάσχουν στην εν λόγω απάτη. Όπως δε αποδείχθηκε, αυτό πραγματοποιήθηκε σε όσες περιπτώσεις υπήρξε εκταμίευση των σχετικών επιχορηγήσεων, προκειμένου δε να επιτύχουν τον στόχο τους διενήργησαν εικονικές καταθέσεις χρημάτων, ως δήθεν εξοφλήσεις των οικείων τιμολογίων από τους πελάτες τους, ενώ δημιούργησαν και ένα πλέγμα εταιρειών στην Κύπρο, τις ΗΠΑ, τον Παναμά και τη Νέα Ζηλανδία.

Από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει ότι, ο προσφεύγων έλαβε δύο (2) μερικώς εικονικά Φορολογικά Στοιχεία (Τιμολόγια) συνολικής καθαρής αξίας **63.515,00 ευρώ**, άνευ Φ.Π.Α., χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,5,9,10,11&14, 18§1,2,3,5,7&9 & 30§7 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97, καθώς και της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 περί μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου ως άνω νόμου υποχρεώσεις του.

Ακολούθως εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με το οποίο κλήθηκε εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Ο προσφεύγων εντός της ορισθείσας προθεσμίας υπέβαλε το από 12/12/2022 Υπόμνημα με τις απόψεις του οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ως εκ τούτου εξεδόθησαν και κοινοποιήθηκαν στον ελεγχόμενο οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για επιβολή φόρου.
- Έλλειψη αιτιολογίας. Δεν αιτιολογείται ο λόγος για τον οποίο κρίθηκαν τα βιβλία ανακριβή και δεν απέδειξε η φορολογική αρχή την εικονικότητα των ένδικων φορολογικών στοιχείων και το

ανέφικτο της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και κατά επέκταση του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.

- Αληθείς και πραγματικές οι συναλλαγές του προσφεύγοντα .

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής Δικαιώματος Δημοσίου να επιβάλει φόρο την επίμαχη διαχειριστική περίοδο (2011), και της μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων ικανών να παρατείνουν την γενικώς ισχύουσα πενταετή παραγραφή στη δεκαετία, δεδομένου ότι τα στοιχεία της υποθέσεως είχαν περιέλθει στην φορολογική αρχή ήδη εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ.11 του Ν. 4174/2013 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 Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους».*

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 το άρθρο 9 παρ.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, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

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 ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «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.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1100/2001 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται ότι: «... Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. 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 εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία "αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να

δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος και προστίμου ν.4337/2015, εκδόθηκαν μετά την περιέλευση στη διάθεση της φορολογικής αρχής (αρχικώς, της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, τελικώς δε, και λόγω της από 29.7.2022 μεταφοράς της ελεγκτικής αρμοδιότητας, στο 1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης), την 04-03-2019, του υπ'αρ. πρωτ. Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ., με την επισυναπτόμενη σε αυτό την από 27/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ για τον υποκρυπτόμενο εκδότη Η ως άνω έκθεση περιήλθε στην αρμόδια για τον έλεγχο του προσφεύγοντος φορολογική αρχή, μετά την παρέλευση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της χρήσης 2011, ως εκ τούτου αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο (κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε), ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία, καθώς περιλαμβάνεται σε αυτήν η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης της παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, διαπιστώνεται δηλαδή, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, η παράβαση της λήψης μερικώς έστω εικονικών φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου νομιμοποιείται η αρμόδια φορολογική αρχή, να εκδώσει συμπληρωματική πράξη φόρου εισοδήματος και προστίμου ν.4337/2015, για τον λήπτη, εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί έλλειψης αιτιολογίας . Δεν αιτιολογείται ο λόγος για τον οποίο κρίθηκαν τα βιβλία ανακριβή και δεν απέδειξε η φορολογική αρχή την εικονικότητα των ένδικων φορολογικών στοιχείων και το ανέφικτο της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και κατ' επέκταση του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων. Αληθείς και πραγματικές οι συναλλαγές του προσφεύγοντα .

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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».*

Επειδή 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, εν προκειμένω, από το υπ'αρ. πρωτ..... Πληροφοριακό Δελτίο της ΔΟΥ με συνημμένη την από 27/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ και το αριθ. πρωτ. ,10.2017 δελτίο πληροφοριών της Περιφερειακής Διεύθυνσης Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής και Αιγαίου με την έκθεση Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.47737/2020 & Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), προκύπτει ότι, οσυμμετείχε στην έκδοση εικονικών τιμολογίων μέσω κυκλώματος επιχειρήσεων.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με την από 21/12/2022 έκθεση ελέγχου του

«ο-- ενήργησε από κοινού με τουςκαιστο στήσιμο της απάτης, η οποία είχε ως τελικό στόχο την ιδιοποίηση των επιχορηγήσεων για τις τρεις ψηφιακές δράσεις (digi-lodge, digi-retail και digi-content), εξαπατώντας το Ελληνικό Δημόσιο και τις Αρχές της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα ευρήματα του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αιτήματα παροχής διοικητικής συνδρομής προς τις αλλοδαπές φορολογικές Αρχές, καθώς και την OLAF, αλλά και βάσει του ελέγχου που διενεργήθηκε κατά το παρελθόν από το Σ.Δ.Ο.Ε. (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.) σε εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση των τριών υπό έλεγχο βρετανικών εταιρειών στην αναδείχθηκε ο αποφασιστικός ρόλος του στη μεθόδευση της έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς ελληνικές επιχειρήσεις στο πλαίσιο των επιχορηγούμενων από το ΕΣΠΑ ψηφιακών δράσεων digi-lodge, digi-retail & digi-content, με απώτερο στόχο την εξαπάτηση των ελληνικών Αρχών. Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο προέκυψε ότι οήταν:

- Μέτοχος και των τριών βρετανικών εταιρειών (.....), βάσει του βρετανικού Εμπορικού Μητρώου (Companies House).

- Πραγματικός δικαιούχος της**κατά δήλωση του** από κοινού με τον, σύμφωνα με τα νομιμοποιητικά έγγραφα που τους απέστειλε η Τράπεζα Πειραιώς.

- Εν τοις πράγμασι διευθύνων σε καθημερινή βάση για τις εταιρείες αυτές από κοινού με τον, όπως αυτό προέκυψε από τις καταθέσεις πρώην υπαλλήλων, αλλά και βάσει της ανακτηθείσας από την OLAF διαφωτιστικής όσο και ευρείας ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ του ιδίου και του λογιστή των τριών υπό έλεγχο βρετανικών εταιρειών στο Λονδίνο.

-Σημειώνεται ιδιαίτερος το γεγονός ότι την 30-01-2014, όταν πλέον είχε γίνει γνωστό όχι ελέγχεται από το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αποστέλλει εσπευσμένα μήνυμα στον Βρετανό λογιστή, με το οποίο του ζητάει να αλλάξει με τη μεγαλύτερη δυνατή αναδρομικότητά τα στοιχεία των τριών βρετανικών εταιρειών τοποθετώντας τον ως Διευθυντή και τη ως μέτοχο.

- Επίσης ενδεικτικά αναφέρεται το κατασχεθέν σε ψηφιακή μορφή word από το Σ.Δ.Ο.Ε. (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.) τον Οκτώβριο 2013 μισθωτήριο συμβόλαιο με ημερομηνία 16-05-2013 μεταξύ του ιδίου και της εκμισθώτριας για το ακίνητο στην οδό (όνομα αρχείου: ΜΙΣΘΩΤΗΡΙΟ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ προκειμένου προφανώς να χρησιμοποιηθεί ως έδρα της Η εν λόγω εταιρεία έκανε τελικά έναρξη εργασιών την 25-05-2013.

- Μέτοχος πάντα σε απόλυτη εναρμόνιση με τον και άλλων αλλοδαπών εταιρειών όπως για παράδειγμα της με έδρα τη, όπου σύμφωνα με την ανακτηθείσα από την OLAF ηλεκτρονική αλληλογραφία μεταξύ του ιδίου και του λογιστή των τριών υπό έλεγχο βρετανικών εταιρειών στο Λονδίνο, προκύπτει ότι έγιναν μεταβιβάσεις πολύ μεγάλων ποσών (συνολικά 2 εκατ. ευρώ περίπου) προς τις κυπριακές εταιρείες υπενθυμίζεται ότι βάσει της απάντησης των κυπριακών φορολογικών Αρχών, δικαιούχος αυτών των εταιρειών είναι ο

- Επίσης προκύπτει ότι η εταιρεία με έδρα τον «..... η οποία εκπροσωπείται από τη (Πρόεδρος/Διευθυντής), μεταβιβάζει στον με ημερομηνία 01-12-2012 την εταιρεία με έδρα τις Ως μάρτυρες στην ως άνω συναλλαγή υπογράφουν οι

- Ως ένα ακόμη παράδειγμα της άμεσης εμπλοκής του στη μεθοδευμένη απάτη σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου είναι και η συμμετοχή του στην αμερικανική εταιρεία όπου βάσει της απάντησης των φορολογικών Αρχών των Η.Π.Α. προκύπτει ότι ως στοιχεία επικοινωνίας αναφέρονται οι διευθύνσεις ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (e-mail) του και διεύθυνση επικοινωνίας η οδός Πρόκειται για την εταιρεία, η οποία σύμφωνα με τις κυπριακές φορολογικές Αρχές εξέδιδε τιμολόγια προς στην κυπριακή εταιρεία-σφραγίδα που είχε ως δικαιούχο τον

- Στις τελικές διαπιστώσεις ο έλεγχος του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλήγει ως εξής : Ο- Α.Φ.Μ. είναι, μαζί με τους του καιτου, ο **πραγματικός υποκρυπτόμενος πίσω από την έκδοση εικονικών τιμολογίων** παροχής υπηρεσιών από τις τρεις βρετανικές οντότητες, Αποκλειστικός στόχος των ως άνω προσώπων ήταν τελικά η εξαπάτηση των ελληνικών Αρχών αλλά και των Αρχών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προκειμένου οι τελευταίες να προχωρήσουν στην εκταμίευση των επιχορηγήσεων που προβλέπονταν από τις προκηρύξεις για τις ψηφιακές δράσεις digi-lodge, digi-retail και digi-content, στο πλαίσιο του ΕΣΠΑ 2007-2013, τις οποίες στη συνέχεια οι υποκρυπτόμενοι θα ιδιοποιούνταν, σε συνεργασία με τους επιχειρηματίες που θα δέχονταν να συμμετάσχουν στην εν λόγω απάτη. Όπως δε αποδείχθηκε από τα ευρήματα του ελέγχου, αυτό

πραγματοποιήθηκε σε όσες περιπτώσεις κατόρθωσαν να επιτύχουν την εκταμίευση των σχετικών επιχορηγήσεων. Για να το επιτύχουν αυτό προχώρησαν-περαιτέρω στην κατασκευή εικονικών καταθέσεων, ως εξοφλήσεων δήθεν από τους πελάτες τους των αντίστοιχων εικονικών τιμολογίων, αλλά και στη δημιουργία ενός πλέγματος εταιρειών στην Κύπρο, τις Η.Π.Α., τον Παναμά και τη Νέα Ζηλανδία.

...ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις ανά φορολογικό έτος και ανά προμηθεύτρια εταιρεία : **ΕΤΟΣ 2011**

1) Μη Δήλωση Έναρξης επαγγελματικής εγκατάστασης στην Ελλάδα κατά παράβαση των διατάξεων του Ν 2859/2000 (Φ.Π.Α.)

2) Έκδοση ενενήντα τεσσάρων (94) πλήρως εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς ελληνικές επιχειρήσεις, συνολικής αξίας 691.665,04 ευρώ

3) Έκδοση τριακοσίων είκοσι τεσσάρων (324) μερικώς τουλάχιστον εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς ελληνικές επιχειρήσεις χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία, συνολικής αξίας 3.910.881,20 ευρώ, όπως παρουσιάζονται αναλυτικά στον πίνακα που ακολουθεί

A/A	Κωδικός Αίτησης	Επωνυμία Επιχείρησης	ΑΦΜ	ΤΙΜΟΛΟΓΟ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	ΠΛΗΘΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΑΝΑ ΑΦΜ
...				
11	02-000105/22-10-2011	33.800,00 €	2
	02-000212/22-10-2011	29.715,00 €	
				ΣΥΝΟΛΟ	63.515,00 €	

....»

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

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 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 (παράβαση 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 Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι οι τιμολογηθείσες συναλλαγές επί των κρινόμενων τιμολογίων αφορούν σε συναλλαγές πραγματικές στο σύνολό τους, μολονότι έφερε το

σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς τα στοιχεία που προσκομίζει δεν αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών. Επί του προσκομισθέντος υλικού ο έλεγχος επισημαίνει τα εξής :

« Ως προς τον τρόπο εξόφλησης των φερόμενων συναλλαγών, από την επισκόπηση των τραπεζικών παραστατικών προκύπτουν τα ακόλουθα αξιοσημείωτα ευρήματα :

α) Όλες οι καταθέσεις μετρητών πραγματοποιούνται από το υποκατάστημα της Τράπεζας Πειραιώς

β) Τις καταθέσεις πραγματοποιεί ο- ΑΦΜ Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι, «από την επισκόπηση των πληρωμών που εμπεριέχονταν στα ως άνω ψηφιακά αρχεία, η Υπηρεσία μας επιβεβαίωσε τη διαπίστωση της «Κοινωνίας της Πληροφορίας Α.Ε.», όπως αυτή είχε διατυπωθεί στις σχετικές αναφορές της, ότι δηλαδή στη συντριπτική πλειοψηφία των αιτημάτων ολοκλήρωσης η υποτιθέμενη καταβολή των χρημάτων μέσω καταθέσεων μετρητών στην Τράπεζα Πειραιώς και στο ίδιο υποκατάστημα τις περισσότερες φορές, γινόταν είτε από τα ίδια υποκρυπτόμενα πρόσωπα (.....), είτε από τους εν τοις πράγμασι υπαλλήλους (.....) είτε από επαγγελματικούς συνεργάτες τους (.....). Επισημαίνεται τέλος το γεγονός ότι, οι περισσότερες από τις ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες είχαν την έδρα τους εκτός Αττικής».

γ) Όλες οι καταθέσεις μετρητών πραγματοποιούνται την ίδια ημέρα (11/10/2011), από το ίδιο ταμείο, με διαφορά μεταξύ τους μόλις λίγων λεπτών. Συγκεκριμένα :

- Γραμμάτιο Είσπραξης Μετρητών 16.900 € με αριθμό και ώρα 14:40
- Γραμμάτιο Είσπραξης Μετρητών 16.900 € με αριθμό και ώρα 14:45
- Γραμμάτιο Είσπραξης Μετρητών 15.000 € με αριθμό και ώρα 14:49
- Γραμμάτιο Είσπραξης Μετρητών 14.715 € με αριθμό και ώρα 14:53

δ) Πριν από κάθε κατάθεση πραγματοποιείται ισόποση ανάληψη, σύμφωνα με το λεκτικό που αναγράφεται στα γραμμάτια είσπραξης, από τον ταμία της Τράπεζας.

Συγκεκριμένα :

- Για την κατάθεση μετρητών 16.900 € με το Γραμμάτιο Είσπραξης με αριθμό αναγράφεται «ANA 172».
- Για την κατάθεση μετρητών 16.900 € με το Γραμμάτιο Είσπραξης με αριθμό αναγράφεται «ANA 175».
- Για την κατάθεση μετρητών 15.000 € με το Γραμμάτιο Είσπραξης με αριθμό αναγράφεται «ANA 181».
- Για την κατάθεση μετρητών 14.715 € με το Γραμμάτιο Είσπραξης με αριθμό αναγράφεται «ANA 184».

Αναφορικά με τα τιμολόγια (invoice) διαπιστώνονται τα ακόλουθα :

Παρατηρείται το παράδοξο γεγονός τα Proforma Invoice και τα Invoice να φέρουν ημερομηνία έκδοσης προγενέστερη της ημερομηνίας των Συμβάσεων. Συγκεκριμένα τα proforma invoice φέρουν ημερομηνία έκδοσης 30/09/2011 και τα invoice φέρουν ημερομηνία έκδοσης 22/10/2011,

ενώ οι Συμβάσεις φέρουν ημερομηνία 07/11/2011. Ομοίως οι φερόμενες καταθέσεις πραγματοποιούνται προγενέστερα από την σύνταξη των Συμβάσεων.

Αναφορικά με την υλοποίηση των επενδυτικών προγραμμάτων υπογραμμίζεται το γεγονός ότι -από ελέγχους που διενήργησε δειγματοληπτικά στο διαδίκτυο σε διαφορετικά χρονικά διαστήματα το ΣΔΟΕ, ιδιαίτερος δε σε όλες τις επιχορηγηθείσες επιχειρήσεις που είχαν αποστείλει αιτήματα ολοκλήρωσης στο πλαίσιο της ψηφιακής δράσης *digi-lodge*, αλλά και από τις αυτοψίες σε επιτόπιους ελέγχους στην έδρα επιχειρήσεων, αυτό που διαπιστώθηκε στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων ήταν ότι οι ιστότοποι για τους οποίους είχαν υποβληθεί τα σχετικά αιτήματα ολοκλήρωσης δεν λειτουργούσαν.

Σύμφωνα δε με τα στοιχεία που διαβίβασε στο ΣΔΟΕ ο ενδιάμεσος φορέας πληρωμών των προβλεπόμενων από τους Οδηγούς Δράσης επιχορηγήσεων, η ελεγχόμενη επιχείρηση συμπεριλαμβάνεται στις επιχειρήσεις που έχουν εκταμιεύσει την επιχορήγηση για το αντίστοιχο αίτημα...»

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 27/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 έως 31/12/2011, του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	52.618,40€	52.618,40€

Ο με αριθμό οριστικός προσδιορισμός προστίμου αρ. 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 έως 31/12/2011, του Προϊσταμένου του

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

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο 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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.