



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 13/3/2023

Αριθμός απόφασης: 529

**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 22/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ...., που εδρεύει στο ....., επί της οδού .....αρ. ...., Τ.Κ. .... και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά :

- της με αριθμό **.../20-9-2022** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012
  - της με αριθμό **.../20-9-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012,
  - της με αριθμό **.../20-9-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013,
  - της με αριθμό **.../20-9-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012,
  - της με αριθμό **.../20-9-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013 χρήσης 2011 και
  - της με αριθμό **.../20-9-2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013 χρήσης 2012 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. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό **.../20-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό  $14.536,00 \times 50\% = 7.268,00 \text{ €}$ .
2. Με την με αριθμό **.../20-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 27.978,54 € πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 33.574,25 €, ήτοι συνολικό ποσό **61.552,79 €**.
3. Με την με αριθμό **.../20-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 55.145,26 € πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 66.174,31 €, ήτοι συνολικό ποσό **121.319,57 €**.

4. Με την με αριθμό **.../20-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 35.348,34 € πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 42.418,01 €, ήτοι συνολικό ποσό **77.766,35 €**.

5. Με την με αριθμό **.../20-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2011 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€** διότι :

- Έλαβε δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 16.800,00 € πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.: .....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 30 του Π.Δ. 186/1992.

- Εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. 72/15-12-2011 Τ.Π.Υ. προς την επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.: .....», καθαρής αξίας 16.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.864,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 30 του Π.Δ. 186/1992.

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. η' και της παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.

6. Με την με αριθμό **.../20-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€** διότι :

- Έλαβε τρία (3) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 23.200,00 € πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.: .....» και ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 40.000,00 € πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.: .....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 30 του Π.Δ. 186/1992.

- Εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.: .....», καθαρής αξίας 63.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 14.536,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 30 του Π.Δ. 186/1992.

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. η' και της παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με ...../11-8-2022 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης (σε αντικατάσταση της με αριθμό ...../5-11-2019 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων), διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο υποδημάτων» για τις χρήσεις 2011 και 2012. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με

αρ .πρωτ. .... ΕΞ 2019 ΕΜΠ/19-9-2019 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, με συνημμένη την από 16/9/2019 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση, της οποίας το αντικείμενο εργασιών στις ελεγχόμενες χρήσεις ήταν το λιανικό εμπόριο συσκευών κινητής τηλεφωνίας, των εξαρτημάτων και ανταλλακτικών αυτών και οι υπηρεσίες κινητής τηλεφωνίας, έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2011 και 2012.

Ο έλεγχος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης αποδεχόμενος τα πορίσματα του διενεργηθέντος ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, έκρινε ότι η προσφεύγουσα, στη χρήση 2011, έλαβε δύο μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 16.800,00 € πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.: .....» και εξέδωσε ένα εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο προς την επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.: .....», καθαρής αξίας 16.800,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.864,00 €, στη δε χρήση 2012 έλαβε τρία (3) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 23.200,00 € πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.: .....» και ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 40.000,00 € πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.: .....», ενώ εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.: .....», καθαρής αξίας 63.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 14.536,00 €.

Ακολούθως, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. .../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, επί του οποίου ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα εταιρία κατέθεσε δια του αντιπροσώπου της το με αρ.πρωτ. ..../21-7-2022 υπόμνημα με τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο του ελεγκτικού κέντρου και στη συνέχεια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Οι χρήσεις 2011 και 2012 έχουν υποπέσει σε παραγραφή και κανένα συμπληρωματικό στοιχείο δεν συντρέχει, καθώς τα επικαλούμενα συμπληρωματικά στοιχεία ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών.
2. Παράνομος εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος.
3. Αποδεδειγμένη έλλειψη πρόθεσης φοροδιαφυγής.

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

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του Ν.4174/2013, «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού*

φόρου, τελών, εισφορών, 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**, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

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

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

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

**Επειδή** συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 8.../2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

**Επειδή** με την ΠΟΛ1194/2017 διευκρινίστηκαν τα εξής : 1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ ( [ΣΤΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#) ) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή

δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

**Επειδή** η από 16/9/2019 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 περιήλθε σε γνώση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με το με αρ .πρωτ. .... ΕΞ 2019 ΕΜΠ/19-9-2019 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, υπηρεσία που υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομικών.

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 η αρμόδια φορολογική αρχή να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται από το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, από την πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή είχε λάβει έγκαιρα γνώση περί της εικονικότητας των στοιχείων ήδη από το 2016, τυγχάνει απορριπτέος, καθώς οι προπαρασκευαστικές πράξεις της διοίκησης λαμβάνουν χώρα πριν την έκδοση της εκτελεστής πράξης, προκειμένου αυτή να οδηγηθεί σε ασφαλές συμπέρασμα περί της εικονικότητας ή μη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και δε δύνανται αφεαυτές να στοιχειοθετήσουν την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή** επομένως, ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων Κ.Β.Σ. και Εισοδήματος των οικονομικών ετών 2012 (χρήσης 2011) και 2013 (χρήσης 2012), δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων το 2019, 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.

**Επειδή** περαιτέρω, στην παρ. 3 του αρ. 36 του Ν. 4174/2013, ως ίσχυε πριν την τροποποίηση της με την παρ.27<sup>α</sup> του άρθρου 66 του Ν. 4646/12-12- 2019, ορίζεται : «3. *Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης*».

**Επειδή**, με την παρ.27<sup>α</sup> του άρθρου 66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, ως εξής: «27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

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

**Επειδή**, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.2523/97 αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.4646/2019 και καταλαμβάνει και τη χρήση 2012, η οποία παραγράφεται στις 31/12/2023, με βάση τα προαναφερόμενα και για τη συγκεκριμένη αιτία. Ειδικά δε, οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής δεν παρεκτείνουν την περίοδο της κανονικής παραγραφής, αλλά ορίζουν 10ετή

περίοδο παραγραφής, στο βαθμό που συντρέχει τέτοια περίπτωση (φοροδιαφυγής), όπως εν προκειμένω. Κατά συνέπεια, για τη χρήση 2012, ακόμη και αν δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, η φορολογική αρχή, για τη συγκεκριμένη αιτία, έχει δικαίωμα να εκδώσει πράξεις επιβολής προστίμου, εισοδήματος και Φ.Π.Α. έως την 31/12/2023. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

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

**Επειδή**, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..... β) .... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) .....ε).....στ)...., ζ).....η).....θ).... στ).... . Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ´ και θ´ της παραγράφου αυτής.....

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

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

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

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α´, β´ και γ´ του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό. 8. Ειδικά όταν τα όρια

είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

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

**Επειδή**, στο άρθρο 32 του Ν.2238/94 ορίζει ότι : «2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. β)... γ) Στη μη

διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. δ) ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

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

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

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

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ελεγχόμενων χρήσεων 2011 και 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και 30 και 32 του Ν.2238/94, καθώς, όπως προκύπτει, στην χρήση 2011 η επιχείρηση έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 33.600,00€, το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό 13,23% επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 254.053,09 € και στην χρήση 2012 η επιχείρηση έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 126.400,00 €, το οποίο αντιστοιχεί σε ποσοστό 36,20 % επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 349.140,83 €. Νόμιμα δε και ορθά προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη λογιστικώς και

εξωλογιστικώς, κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων και ακολούθως επιλέχθηκαν τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη μεταξύ λογιστικών και εξωλογιστικών.

### **Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης πρόθεσης φοροδιαφυγής**

**Επειδή**, ως προς την «**φοροδιαφυγή**» στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών μηνών. ...2. Το αδίκημα του άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος νόμου. 3.....4.Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

**Επειδή** στην κρινόμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε ηλεκτρονική αίτηση για την υπαγωγή της σε επενδυτικό πρόγραμμα. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα με την αίτησή της ανέλαβε την υλοποίηση επένδυσης που συνίσταται στην εκτέλεση επενδυτικού έργου με τίτλο «Ενίσχυση επιχειρήσεων λιανεμπορίου για την υλοποίηση ψηφιακών επενδύσεων».

Το συγκεκριμένο επενδυτικό έργο εντάσσεται στο πλαίσιο της Δράσης «Ενίσχυση επιχειρήσεων λιανεμπορίου για την υλοποίηση ψηφιακών επενδύσεων» του επιχειρησιακού προγράμματος «Ψηφιακή Σύγκλιση». Ο επιχορηγούμενος προϋπολογισμός της επένδυσης, δηλαδή το ύψος των δαπανών επί των οποίων παρέχεται η ενίσχυση της επιχορήγησης ανέρχεται σε 80.000,00€ (χωρίς Φ.Π.Α.) και το ύψος της δημόσιας επιχορήγησης αντιστοιχεί σε ποσοστό περίπου στο 60% του συνολικού επιχορηγούμενου προϋπολογισμού, ήτοι σε 48.000,00€. Η ανωτέρω αίτηση έγινε αποδεκτή και η υλοποίηση της άρχισε στις 22/11/2011. Κατατέθηκε αίτημα ολοκλήρωσης της πράξης την 25/06/2013, βάσει του οποίου εκδόθηκαν τιμολόγια από τις προμηθεύτριες εταιρίες ..... και .....

Σύμφωνα με την από 16/9/2019 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας με την από 16.05.2019 Υπεύθυνη Δήλωση, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας, ....., δηλώνει πως δεν έχει λάβει επιδότηση για το πρόγραμμα DIGI- RETAIL, απεντάχθηκε από το πρόγραμμα διότι τερματίστηκε η συνεργασία του ιδίου με τη ....., με την οποία συνεργαζόταν και έκλεισε το κατάστημα. Επιπλέον, η διαδικασία κατάθεσης του φακέλου της επένδυσης έγινε από άτομο της ..... και θα αφορούσε αναβάθμιση του λογισμικού του καταστήματος, επένδυση η οποία **ουδέποτε** έγινε, τόσο από τη ....., όσο από τη .....

Επιπλέον, των ανωτέρω, εκδόθηκε η αριθ. .../2019 εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας εκδόθηκε η 15/16.05.2019 Πρόσκληση για προσκόμιση στοιχείων, η οποία επιδόθηκε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας, ο οποίος προσήλθε στα γραφεία της υπηρεσίας την 21/05/2019, σε συνέχεια της πρόσκλησης και προσκόμισε τα εκδιδόμενα στοιχεία (μπλοκ) της επιχείρησής του, τα παραστατικά εξόφλησης τιμολόγιων της ..... για το πρόγραμμα της επένδυσης, τα αποδεικτικά των τραπεζικών συναλλαγών και τα ιδιωτικά συμφωνητικά με τη ..... σχετικά με το πρόγραμμα επένδυσης. Κατά την συζήτηση που ακολούθησε, επέδειξε τα σχετικά τιμολόγια που εκδόθηκαν από την επιχείρησή του και αφορούσαν στην προμήθεια κινήτρων παραγωγικότητας, δήλωσε προφορικά πως **δεν αφορούν πραγματικές συναλλαγές**, του ζήτησαν να τα εκδώσει, αλλά δεν εισέπραξε κανένα ποσό, ούτε πλήρωσε ο ίδιος τα τιμολόγια που έλαβε η επιχείρησή του. Ήρθε κάποια στιγμή ένας υπάλληλος από την ....., μπήκε για λίγο σε έναν υπολογιστή και στην συνέχεια τον ενημέρωσε πως έγινε η αναβάθμιση του συστήματος. Σχετικά με την αγορά των υλικών δήλωσε πως σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στα τιμολόγια, μία οθόνη τηλεόρασης τοποθετήθηκε στο μαγαζί και έπαιζε διαφημιστικά spot την ..... και πιθανότατα να είναι και τα μηχανήματα της ηλεκτρονικής υπογραφής των πελατών.

**Επειδή** από τα ανωτέρω προκύπτει αβίαστα η εικονικότητα των εκδοθέντων και ληφθέντων επίμαχων φορολογικών στοιχείων, διότι πέραν των αποδεικτικών στοιχείων που συνέλεξε ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε., ο ίδιος ο διαχειριστής της προσφεύγουσας επιχείρησης αποδέχεται την εικονικότητά τους.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι επρόκειτο για μια επένδυση, η οποία εν τέλει δεν υλοποιήθηκε και ότι την πρωτοβουλία την είχαν οι εταιρίες, οι οποίες την επόπτευαν στα πλαίσια της συνεργασίας τους, η οποία συνεργασία ήταν ανισομερής και απλώς ακολουθούσε εντολές. Ασχέτως του αν αυτό είναι ορθό, επιχειρηματικά, ή όχι, είναι σαφές πως ότι έγινε δεν είχε σκοπό φοροδιαφυγής. Είναι επίσης σαφές πως επιχειρήθηκε να διορθωθεί στο λογιστικό σκέλος μια επιχειρηματική αστοχία. Η ενδεχομένως εσφαλμένη από λογιστικής απόψεως, διόρθωση, αποκλείει σε κάθε περίπτωση πρόθεση φοροδιαφυγής.

**Επειδή**, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή

λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη νομολογία (Α.Π. 285/2012 - Τμ. Στ΄ Ποινικό, Α.Π. 73/2018 - Τμ. Ε΄ Ποινικό) για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εν γνώση της προέβη στη λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με αποτέλεσμα τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ....

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

1) Η με αριθμό **.../20-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>7.268,00 €</b>	<b>7.268,00 €</b>

2) Η με αριθμό **.../20-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>61.552,79 €</b>	<b>61.552,79 €</b>

3) Η με αριθμό **.../20-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>121.319,57 €</b>	<b>121.319,57 €</b>

4) Η με αριθμό **.../20-9-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>Ποσό καταλογισμού</b>	<b>77.766,35 €</b>	<b>77.766,35 €</b>

5) Η με αριθμό **.../20-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' χρήσης 2011 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

6) Η με αριθμό **.../20-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' χρήσης 2012 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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