



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 01-03-2023

Αριθμός απόφασης: 437

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), 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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, που εκπροσωπείται νόμιμα από τον πρώην διαχειριστή και εκκαθαριστή της,, κάτοικο, επί της οδού, κατά των παρακάτω πράξεων: α) της με αρ./14-09-2022 Πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 για τη χρήση 2013, β) της με αριθμ./14-09-2022 Πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2014, γ), της με αριθμ./14-09-2022 Οριστικής Πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικής περιόδου 07/02/2013-31/12/2014, δ) της με αριθμ./14-09-2022 Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/-31/12/2014 ε) της υπ' αριθμ./14-09-2022 οριστικής πράξης προστίμου του αρ. 55 §2δ' του ν. 4174/2013 όπως ισχύει με το αρ. 79 του ν. 4472/2017, φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/**14-09-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 07/02/2013-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 118.703,83€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ ύψους 59.703,83€, ήτοι συνολικό ποσό 178.407,66€

Με την με αριθμό/**14-09-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 68.935,60€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 Α ΚΦΔ ύψους 34.467,81€, ήτοι συνολικό ποσό 103.403,41€

Με την με αριθμό/14-09-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55§2δ' του ν. 4174/2013, όπως ισχύει (2014) σύμφωνα με το αρ. 79 του ν. 4472/2017, για το φορ. έτος 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 34.467,80€ (68.935,60*50%) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 66§5 του ΚΦΔ, φορολογικά στοιχεία, με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των §§ 1 περ. β' & 3 του αρ. 32 του ΦΠΑ (ν. 2859/2000). Τα εικονικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 34.467,80€ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία τιμολ /Φόρος	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	55 ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΑ	299.720,00/68.935,60	50%	34.467,80

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 55§1 περ. β' & ε', και §2 περ. δ' του ΚΦΔ, όπως ισχύει για την ελεγχόμενη χρήση σύμφωνα με το αρ. 79 του ν. 4472/2017.

Με την με αριθμό/14-09-2022 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 για τη χρήση 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

- Έλαβε και χρησιμοποίησε στη χρήση 2013 είκοσι δύο (22) εικονικά φορολογικά στοιχεία:

Είδος στοιχείου	Πλήθος	Αξία Φορολογικών στοιχείων	Σύνολο προστίμου
Τιμολόγια	22	156.833,20€	2.500,00€

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 54 περ. η' του ν. 4174/2013

Με την με αριθμό/14-09-2022 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Δε συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, ήτοι: Έλαβε και χρησιμοποίησε στο φορ. έτος 2014, πενήντα πέντε (55) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 299.720,00€. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ η' και §2 περ. ε'.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται στις με ημερομηνία θεώρησης 14/9/2022 και με αριθμό εντολής ελέγχου/1-11-2021 Εκθέσεις Ελέγχου της ΔΟΥ α) εφαρμογής διατάξεων του

ν. 4093/2012 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, **β)** εφαρμογής διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος, **γ)** εφαρμογής διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας ΦΠΑ και **δ)** επιβολής προστίμου αρ. 55 παρ. 2δ ΚΦΔ και του αρ. 79 του ν. 4472/2017, σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα εταιρεία:

- κατά τη χρήση του έτους 2013 έλαβε 18 εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 115.396,20 ευρώ από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, με αντικείμενο δραστηριότητας «Χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών»,

- κατά τη χρήση του έτους 2014 έλαβε 27 εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 170.885,20 ευρώ από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, με αντικείμενο δραστηριότητας «Χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών»,

- κατά τη χρήση του έτους 2013 έλαβε 4 εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 41.437,00 ευρώ από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, με αντικείμενο δραστηριότητας «Χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών», και

- κατά τη χρήση του έτους 2014 έλαβε 28 εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 128.835,00 ευρώ από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, με αντικείμενο δραστηριότητας «Χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών».

Οι εκδοθείσες Πράξεις της ΔΟΥ με τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου επιδόθηκαν στο τελευταίο διαχειριστή και εκκαθαριστή της επιχείρησης, κάτοικο, επί της οδού, με ΑΦΜ:, με την με αριθ. πρωτ./27-9-2022 συστημένη επιστολή (αριθ. συστημένου RE.....GR, ημερομηνία αποστολής 28/9/2021).

Ο έλεγχος της ΔΟΥ διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθ./1-11-2021 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, αιτία δε του ελέγχου υπήρξαν οι από 30/9/2021 και 1/12/2021 εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ για τους εκδότες των φορολογικών στοιχείων «.....» και «.....» αντίστοιχα και σχετικά δελτία πληροφοριών με ημερομηνίες 11/10/2021 και 24/1/2022, που απέστειλε στη ΔΟΥ η ως άνω Υπηρεσία με τα με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ/21-10-2021 και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ/28-2-2022 έγγραφα της, στοιχεία από τα οποία προέκυπταν οι διαπιστωθείσες από τη ΔΟΥ παραβάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Πριν από τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου της ΔΟΥ και την έκδοση των οριστικών πράξεων είχε εκδοθεί η με αριθ./8-7-2022 Έγγραφο Ενημέρωση Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις του ελέγχου, στοιχεία τα οποία επιδόθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση δια του τελευταίου νομίμου εκπροσώπου της με το με αριθ. πρωτ./11-7-2022 έγγραφο της

ΔΟΥ (αρ. συστ. ΕΛΤΑ RE.....GR). Επί του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε στη ΔΟΥ υπόμνημα απόψεων εντός της ταχθείσης από τον έλεγχο προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, αλλά ούτε και μέχρι τη σύνταξη των οριστικών πράξεων του ελέγχου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/02-11-2022 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς τα πληροφοριακά δελτία που συντάχθηκαν εκ της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ είναι αποτέλεσμα της αρ. πρωτ./2-08-2019 ανώνυμης καταγγελίας και κατά συνέπεια δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του αρ. 84§4 του ν. 2238/94 και δεν παρατείνουν σε δεκαετή την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου.
2. Έλλειψη αιτιολογίας και εσφαλμένες διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής. ΜΕ βάση την καλή της πίστη, μη νόμιμα επιβλήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις καθότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα της αξίας των επίδικων συναλλαγών

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό (περί παραγραφής):

Αναφορικά με τις φορολογίες ΚΦΑΣ και ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

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 εμπίπτουν 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 έκδοσή 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 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, 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, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή με την ΠΟΛ1194/2017 διευκρινίστηκαν τα εξής : 1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα

οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

Επειδή για την ολοκλήρωση του ελέγχου επί εκδόσεως ή λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων διενεργούνται διασταυρωτικοί έλεγχοι στην αρμόδια φορολογική αρχή τόσο των ληπτών, όσο και των εκδοτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι έλεγχοι δε αυτοί αποτελούν προπαρασκευαστικές πράξεις της Διοίκησης (και ουδόλως συμπληρωματικά στοιχεία) που σκοπό έχουν την πληρέστερη τεκμηρίωση της εικονικότητας. Επιπλέον σε αντίθεση με ότι αναφέρεται στο αρ. 36 του ΚΦΔ όπου η φορολογική διοίκηση ορίζεται ενιαία για τους σκοπούς της παραγραφής, το αρ. 68 ν. 2238/1994 που ισχύει για την προκειμένη περίπτωση (υπερδωδεκάμηνη χρήση με έναρξη στις 07-02-2013) όριζε την έννοια του συμπληρωματικού στοιχείου με βάση το χρόνο που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Κατά συνέπεια, το μείζον θέμα είναι πότε περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και όχι πότε έλαβε γνώση γενικά και αόριστα η φορολογική διοίκηση, αφού η επίμαχη χρήση κρίνεται με βάση τα άρθρο 84§4 σε συνδυασμό με τα άρθρο 68§2 του ν. 2238/94, μιας και οι διατάξεις του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για χρήσεις που άρχονται από 01/01/2014.

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

Τα ανωτέρω πληροφορικά δελτία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' άρθρου 84 παρ. 1 του Ν.2238/94 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε.. και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια φορολογική αρχή να εκδώσει πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται από το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, από τα πληροφοριακά δελτία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή είχε λάβει έγκαιρα γνώση περί της εικονικότητας των στοιχείων που εξέδωσαν οι εκδότριες επιχειρήσεις πριν από το 2021, 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.Φ.Α.Σ. και Εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 07-02-2013 - 31-12-2014, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός του 2021 και 2022 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.

Αναφορικά με τις φορολογίες ΦΠΑ, ΚΦΑΣ, ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, η έννοια της φοροδιαφυγής για εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως ίσχυε έως και την 25/07/2013, ορίζονταν στο άρθρο 19 παρ.4 του ν.2523/97, ως εξής : «*Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ. - 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυε από 26/07/2013 έως και την 01/02/2016 αναφέρεται ότι: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)...., β)...., γ)...., δ)....., ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.3 του Ν. 4174/26-7-2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013: «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^α του άρ.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 στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ., λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις εκθέσεις ελέγχου με ημερομηνία θεώρησης 30/9/2021 και 1/12/2021 της ΥΕΔΔΕ, τα πορίσματα των οποίων αποδέχθηκε η ΔΟΥ με τις από 14/9/2022 εκθέσεις ελέγχου που συνέταξε, δυνάμει των οποίων, η προσφεύγουσα εταιρεία:

- κατά τη χρήση του έτους **2013** έλαβε δεκαοκτώ (18) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 115.396,20 ευρώ από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, και τέσσερα (4) εικονικά ως προς

τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 41.437,00 ευρώ από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:

- κατά τη χρήση του έτους **2014** έλαβε είκοσι επτά (27) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 170.885,20 ευρώ από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, και είκοσι οκτώ (28) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 128.835,00 ευρώ από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:

Επειδή, η λήψη των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 55§1 του ν. 4174/2013 και 19§4 του ν. 2523/97.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4646/2019 και καταλαμβάνει τόσο τη χρήση του 2013, όσο και την προγενέστερη αυτής, το 2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.1β &3 του ίδιου νόμου β κατ' εφαρμογή του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος και των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2934/2017 & 2937/2017 αποφάσεων του ΣτΕ.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πως δεν υπάρχει παρέκταση της πενταετούς παραγραφής σε δεκαετή λόγω μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων προβάλλεται αλυσιτελώς, και για τον λόγο ότι, συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής και συνεπώς εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 19§4 ν. 2523/97 και του άρθρου 55 παρ. 1 περ. α' του ν. 4174/2013, οι οποίες καλύπτουν και τις τρεις φορολογίες, όπως αναλυτικά έχουμε εκθέσει ανωτέρω. **Για όλους τους παραπάνω λόγους**, ο σχετικός υπό κρίση ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων ελέγχου, θα πρέπει να κριθεί **αβάσιμος** και ως εκ τούτου **απορριπτέος**.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό (περί πραγματικών συναλλαγών) :

Επειδή, στο άρθρο **23 του Ν. 4174/13** (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα

πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».-

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « **Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».**

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 62§1,3 του ν. 4174/2013: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, ορίζεται ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. **Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2013 οριζόταν ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία», και με τις διατάξεις του άρθρου 10§8 του ίδιου νόμου ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν,

φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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 πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκестεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣΤΕ 3151/2006,3411/2004,1553, 1264/2003,881/2002). Εξ άλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, «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 «Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η

πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους.» (ΔΕφΑθ 461/2013).

(ΣΤΕ 4039/2011 ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 3528/2011, ΣΤΕ 1184/2010, ΣΤΕ 2079/2009, ΣΤΕ 629/2008, ΣΤΕ 1653/2008, ΣΤΕ 552/2008, ΣΤΕ 547/2008, ΣΤΕ 347/2006, ΣΤΕ 1219/2006, ΣΤΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 48§3 του ν. 2859/2000: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

- α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
- β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ. β' του ν. 2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, εν προκειμένω η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι με ημερομηνία θεώρησης 14/9/2022 Εκθέσεις Ελέγχου της ΔΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, παρέχουν ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολόγηση της κρίσης περί εικονικότητας των συναλλαγών αναφορικά με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, αποδεικνύοντας πλήρως και πέραν πάσης αμφιβολίας τα συμπεράσματα που διατυπώνουν.

Ειδικότερα, για την εκδότηρια επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.», ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής:

Είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο κι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής

του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες.

Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων για αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων από αντισυμβαλλόμενους ως πελάτης, για τα ελεγχόμενα έτη 2010 έως 2016.

Δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς κι αγορές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους με την οικειοποίηση του Φ.Π.Α ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

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

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

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ., δεν απέδωσε Φόρο Εισοδήματος, Φ.Π.Α. κι άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες αυτών, έτυχαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α.

Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της την χαρακτηρίζει ξεκάθαρα ως εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Στα πορίσματά του ο έλεγχος έλαβε υπ' όψιν, μεταξύ άλλων :

- 1) Ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- 2) Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων, επιπλέον δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλομένων από καμία οντότητα ως πελάτης, για τα ελεγχόμενα έτη, αλλά και μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου..
- 3) Δεν έχει δηλώσει αγορές από τρίτες χώρες και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και δεν έχει δηλωθεί από καμία οντότητα ως πελάτης για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από την

Ευρωπαϊκή Ένωση, για τα ελεγχόμενα έτη, αλλά και μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου.

4) Δεν έχει υποβάλει Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη 2010, 2011, 2014, & 2016.

5) Υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος ως εξής:

Για το ελεγχόμενο έτος 2013, στην οποία δήλωσε ακαθάριστα έσοδα (πωλήσεις) 591.384,59 €, ποσό το οποίο συμπίπτει με το δηλωθέν ποσό στην συγκεντρωτική κατάσταση πελατών (έσοδα) και έξοδα (αγορές & δαπάνες) 580.464,13 €, ενώ με τις δηλώσεις Φ.Π.Α. δήλωσε Φορολογητέες Εκροές (πωλήσεις) καθαρής αξίας 2.454.781,59 € με αξία Φ.Π.Α. 564.599,77 €, και Φορολογητέες Εισροές (αγορές & δαπάνες) καθαρής αξίας 2.422.801,04 € με αξία Φ.Π.Α. 557.118,15 €, για τις οποίες δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων για αγορές εμπορευμάτων και δαπανών και δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων από αντισυμβαλλόμενους ως πελάτης.

6) Υπέβαλε Δηλώσεις Φ.Π.Α. για όλα τα ελεγχόμενα έτη, με ποσά Φορολογητέων Εισροών (Αγορές & Δαπάνες) τα οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών (αγορές) ή δαπανών και δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές αγορές ή δαπάνες.

7) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τα ελεγχόμενα έτη και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα που φέρεται να έχει συναλλακτική δραστηριότητα, αφού σύμφωνα με τα έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α. & του Σ.ΕΠ.Ε. δεν προέβη σε απογραφή για την απασχόληση προσωπικού.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η οντότητα «.....», κατά τα ελεγχόμενα έτη **εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο των συναλλαγών της, προς τις αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής λήπτριες οντότητες**, μεταξύ των οποίων προς την προσφεύγουσα «.....», η οποία κατά το έτος 2013 έλαβε δεκαοκτώ (18) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 115.396,20 ευρώ και κατά το έτος 2014 έλαβε είκοσι επτά (27) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 170.885,20 ευρώ από την εν λόγω ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση.

Επίσης, για την εκδότρια επιχείρηση «.....», ο έλεγχος διαπίστωσε στα εξής:

Είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο κι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες.

Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων για αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων από αντισυμβαλλόμενους ως πελάτης, για τα ελεγχόμενα έτη 2012 έως 2015.

Δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς κι αγορές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους με την οικειοποίηση του Φ.Π.Α ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

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

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

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα «.....», με Α.Φ.Μ., δεν απέδωσε Φόρο Εισοδήματος, Φ.Π.Α. κι άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες αυτών, έτυχαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α.

Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της την **χαρακτηρίζει ξεκάθαρα ως εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.**

Στα πορίσματά του ο έλεγχος έλαβε υπ' όψιν:

- Ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- Δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων, επιπλέον δεν έχει δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων των αντισυμβαλλομένων από καμία οντότητα ως πελάτης, για τα ελεγχόμενα έτη αλλά και μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου.
- Δεν έχει δηλώσει αγορές από τρίτες χώρες και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και δεν έχει δηλωθεί από καμία οντότητα ως πελάτης για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για τα ελεγχόμενα έτη, αλλά και μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου.
- Υπέβαλε Δηλώσεις Φ.Π.Α. για όλα τα ελεγχόμενα έτη, με ποσά Φορολογητέων Εισροών (Αγορές & Δαπάνες) τα οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών (αγορές) ή δαπανών και δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές αγορές ή δαπάνες.

- ο Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τα ελεγχόμενα έτη και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα που φέρεται να έχει συναλλακτική δραστηριότητα, αφού σύμφωνα με τα έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α. & του Σ.ΕΠ.Ε. δεν προέβη σε απογραφή για την απασχόληση προσωπικού.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα, τα ελεγχόμενα έτη **εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο των συναλλαγών της**, προς τις αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ λήπτριες οντότητες, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα «.....», η οποία κατά το έτος **2013** έλαβε τέσσερα (4) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 41.437,00 ευρώ και κατά το έτος **2014** είκοσι οκτώ (28) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 128.835,00 ευρώ από την εν λόγω ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση.

Επειδή, εν προκειμένω, στις Εκθέσεις Ελέγχου της ΔΟΥ περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων με την κρινόμενη προσφυγή πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά και εμπειριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ήτοι αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, γεγονός που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις πλήρως και επαρκώς αιτιολογημένες (πρβλ. ΣτΕ 2096/2002, Διοικ. Πρωτ. Κέρκ. 598/2013), παρά τα όσα αντίθετα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

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 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 των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Συνεπώς, η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών αποδείχθηκε από τη φορολογική αρχή πέραν πάσης αμφιβολίας και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η Δ.Ο.Υ. δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, δέον να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, αβάσιμοι και αναληθείς.

Αντιθέτως, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τις εκδότριες οντότητες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, απόδειξη με την οποία βαρυνόταν σύμφωνα με τα παραπάνω η ίδια, παρά περιορίστηκε σε γενικόλογες και

αναπόδεικτες αναφορές και αιτιάσεις ότι πραγματοποιήθηκαν οι περιγραφόμενες στα επίμαχα τιμολόγια συναλλαγές, χωρίς σε κανένα σημείο αυτής να καταθέσει επαρκείς εξηγήσεις για την πραγματοποίηση αυτών, και χωρίς να προσκομίσει στοιχεία που να στηρίζουν την άρνηση της εικονικότητας των συναλλαγών. Όπως αναφέρουν οι εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ, δεν τέθηκε υπ' όψιν του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο που να τεκμηριώνει την υποτιθέμενη πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως ακριβής περιγραφή των συναλλαγών, πρόσωπα που συναλλάχθηκαν, χρονολογίες και τόποι των συναλλαγών, πληρωμές, συμφωνητικά κλπ.

Για όλους του ανωτέρω λόγους ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας και εσφαλμένων διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα κατά τα έτη 2013 και 2014, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Επειδή, δεν υφίσταται προβαλλόμενος λόγος για τα πρόστιμα του αρ. 54 του ν. 4174/2013.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./02-11-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρίας «.....», με **ΑΦΜ**

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

Α. Φόρος Εισοδήματος

Διαχειριστική περίοδος 07/02/2013-31/12/2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	118.703,83	118.703,83
Πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ	59.703,83	59.703,83
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	178.407,66	178.407,66

Β. ΦΠΑ

Χρήση 2014	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	68.935,60 €	68.935,60 €
Πρόστιμο του αρ. 58 Α ΚΦΔ	34.467,81 €	34.467,81 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	103.403,41 €	103.403,41 €

Γ. Πρόστιμα :

Με την αριθμ./2022 οριστική πράξη επιβολής του αρ. 55§2 δ' του ν. 4174/2013 του φορ. έτους 2014

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
34.467,80€	34.467,80€

Με την αριθμ./2022 οριστική πράξη επιβολής του αρ. 54 του ν. 4174/2013 χρήσης 2013:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
2.500,00€	2.500,00€

Με την αριθμ./2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2014:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
2.500,00€	2.500,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

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