



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26/05/2026

Αριθμός απόφασης: 2291

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24-11-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της τελούσας υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στην Αθήνα, οδός, αρ., νομίμως εκπροσωπούμενης κατά:

α) της υπ' αριθμ. /23-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών (χρήση 2008),

β) της υπ' αριθμ. /23-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών (χρήση 2006),

γ) της υπ' αριθμ. /23-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών (χρήση 2008),

δ) της υπ' αριθμ. /23-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 (χρήση 2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών,

- ε) της υπ' αριθμ...../23-10-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 (χρήση 2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών
- στ) της υπ' αρ./23-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (χρήση 2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών
- ζ) της υπ' αρ./23-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 (χρήση 2016), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών
- η) της από 25/09/2017 έκθεσης ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992, 4174/2013, 4308/2014) χρήσεων 2006, 2008 και 2016,
- θ) της από 25/09/2017 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ χρήσεων 2006, 2008,
- ι) της από 25/09/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 6 ν. 2523/1997, χρήσεων 2006, 2008
- κ) της από 25/09/2017 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2006, 2008, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τη με αριθμ. καταχώρησης ΠΡ/16-04-2018 δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας κατά της υπ' αριθ./23-03-2018 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
- 6.** Την υπ' αριθμ./2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα Μονομελές επί της ως άνω υπό (5) δικαστικής προσφυγής.
- 7.** Τη με αρ. εισαγωγής ΕΦ/20-04-2022 έφεση της προσφεύγουσας, ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου κατά της ως άνω υπό (6) δικαστικής απόφασης.
- 8.** Την υπ' αριθμ./2023 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου τμήμα 1^ο Μονομελές, επί της ανωτέρω εφέσεως της προσφεύγουσας, επί της ως άνω υπό (7) έφεσης της προσφεύγουσας.
- 9.** Τη με αρ. 615/2024 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του υποβληθέντος, από το δικάζον την ως άνω υπό (7) έφεση, δικαστήριο της έφεσης, προδικαστικού ερωτήματος .
- 10.** Την υπ' αριθμ. απόφαση/2025 του Διοικητικού Εφετείου, τμήμα 1^ο Μονομελές, με την οποία γίνεται δεκτή η έφεση της προσφεύγουσας, εξαφανίζεται η απόφαση υπ' αρ./2022 του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, κρατείται, δικάζεται και γίνεται δεκτή η προσφυγή και ακυρώνεται η απόφαση/2018 του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, κατά το μέρος που με αυτή απερρίφθη ως εκπρόθεσμη η υπ' αρ./24-11-2017 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας κατά α) της υπ' αριθμ./23-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών (χρήση 2006) και β) της υπ' αριθμ./23-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και η υπόθεση αναπέμπεται στον Προϊστάμενο της Δ.Ε.Δ., προκειμένου να κρίνει κατ' ουσίαν και να αποφανθεί επί της με αρ./24-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εκκαλούσας προσφεύγουσας εταιρείας, κατά το μέρος που αφορά τις ανωτέρω καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.
- 11.** Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2025 ΕΜΠ/12-09-2025 υποβληθέν Υπόμνημα εκ μέρους της προσφεύγουσας.
- 12.** Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24-11-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής και του από 12/09/2025 με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2025 ΕΜΠ συνυποβληθέντος υπομνήματος της τελούσας υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., **κατά το μέρος που δι αυτής προσβάλλονται α) η με αρ...../23-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) και β) η με αρ./23-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:**

Με την υπ' αρ./23-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.729,75€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 12.875,70€.

Με την υπ' αρ./23-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού ύψους 14.799,66€ (36.999,16€ x 40%) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, λόγω λήψεως τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 6, 12 & 18 του Π.Δ.186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 και του άρθρου 66 παρ.5 ε' του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β' του ν. 4337/2015.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των πορισμάτων των από 23/10/2017 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & εφαρμογής των διατάξεων των ΠΔ 186/1992, 4174/2013 & 4308/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, δυνάμει της με αρ./01-04-2016 εντολής ελέγχου διαχειριστικής περιόδου, μεταξύ άλλων, 01/01/2006 - 31/12/2006.

Η προαναφερόμενη εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ./14-11-2013 Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής, αναφορικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εκ μέρους της προσφεύγουσας, η οποία διαπιστώθηκε στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με συνημμένη την από 30/09/2013 έκθεση ελέγχου / επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 για την εκδότρια επιχείρηση.

Ειδικότερα και σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, με το με αρ./14-11-2013 έγγραφό του, το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, (αρ. εισ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών/26-11-2013, απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, την από 30/09/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία «*η επιχείρηση με την επωνυμία με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης πλοίων-εμπόριο οικοδομικών υλικών, σιδήρου κλπ, με έδρα στην οδό, και ΑΦΜ είναι εκδότης εικονικών...*, σύμφωνα δε με τα δεδομένα των διασταυρώσεων της ΓΓΠΣ (των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών-προμηθευτών) *μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τιμολόγια έκδοσής της είναι και η*

προσφεύγουσα επιχείρηση ΑΦΜ η οποία έχει λάβει στην χρήση 2006 τέσσερα (4) τιμολόγια αξίας 36.999, 16 ευρώ.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, απεστάλησαν οι με αρ./07-06-2016, .../13-06-2016 &/13-06-2016 προσκλήσεις, προκειμένου η προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της, επί των οποίων η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Ακολούθως προέβη σε διαπιστώσεις τις οποίες συμπεριέλαβε στο με αρ./17-05-2017 ΣΔΕ, το οποίο και κοινοποιήθηκε με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, ως κάτωθι:

«η επιχείρηση με ΑΦΜ, (σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ), είναι εκδότης εικονικών τιμολογίων, αφού, εκτός των άλλων προαναφερθέντων, φέρεται να πραγματοποιεί πολύ μεγάλο τζίρο εργασιών, χωρίς να διαθέτει τις προϋποθέσεις για την πραγματοποίησή του, όπως ανάλογες αγορές ή λήψη υπηρεσιών, επαρκές προσωπικό κλπ., οι οποίες δε υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ (για την χρήση 2006 δεν έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική ΦΠΑ, ενώ έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ εκτός του μήνα Νοέμβρη) έχουν υποβληθεί για λόγους νομιμοφάνειας και δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα. Επιπλέον φέρονται να υπογράφονται από λογιστή μη υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο. Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε στην χρήση 2006, 4 τιμολόγια αξίας 36.999,16 ευρώ πλέον ΦΠΑ, έκδοσής της, τα οποία είναι εικονικά για τους λόγους αυτούς, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 (παρ.1,9,10,11,14), 18 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 19 παρ. του ν.2523/97 και σε συνδυασμό ακόμη με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και των άρθρων 55, 66 και 72 του ν. 4174/2013. Η λήψη από την ελεγχόμενη των ως άνω εικονικών τιμολογίων, η συνολική αξία των οποίων δεν είναι μεγάλη σε σχέση με τον τζίρο της, δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων της (για την κρίση του αυτή ο έλεγχος έλαβε υπόψη του εκτός των άλλων και την διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 30 του ΚΒΣ). Το ποσό όμως της δαπάνης των εικονικών αυτών τιμολογίων δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, και θα πρέπει να προστεθεί στα καθαρά κέρδη της (ως λογιστική διαφορά).»

Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν υπέβαλε απόψεις επί του ΣΔΕ και, ακολούθως εξεδόθησαν οι κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή πράξεις.

Κατά του συνόλου των ανωτέρω υπό 4. (α-κ) πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθμ. πρωτ./24-11-2017 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε από την Υπηρεσία μας με την με αρ./23-03-2018 Απόφαση, ως απαράδεκτως ασκηθείσα λόγω εκπροθέσμου.

Ακολούθως, ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθμ. καταχώρησης ΠΡ/16-04-2018 δικαστική προσφυγή, επί της οποίας εξεδόθη η με αρ. Α...../2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου – Τμήμα Μονομελές, δια της οποίας, ως προς τα κεφάλαια της/23-3-2018 αποφάσεως του Προϊσταμένου της ΔΕΔ που αφορούσαν την απόρριψη της/24-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής κατά των υπ' αριθμ./23-10-2017 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, η ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας απερρίφθη ως εκπρόθεσμη, ενώ ως προς τα κεφάλαια της/23-3-2018 αποφάσεως του

Προϊσταμένου της ΔΕΔ που αφορούσαν την απόρριψη της/24-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής κατά των υπ' αριθμ. και/23-10-2017 διετάχθη ο χωρισμός του δικογράφου.

Επί της, εν συνεχεία, ασκηθείσας, με αρ. εισαγωγής ΕΦ/20-04-2022, έφεσης της προσφεύγουσας, ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, εξεδόθη η υπ' αριθμ./2023 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου τμήμα Μονομελές, δια της οποίας, αφενός απερρίφθη η έφεση ως απαραδέκτως ασκηθείσα, κατά το μέρος που στρεφόταν κατά των κεφαλαίων της εκκαλούμενης απόφασης τα οποία ήταν ανέκκλητα, ήτοι κατά των πράξεων &/23-10-2017, αφετέρου αναβλήθηκε η οριστική επί της έφεσης κρίση, αιτία διατύπωσης προς το Συμβούλιο της Επικρατείας προδικαστικού ερωτήματος κατ' άρθρο 1 παρ. 2 του ν. 3900/2010, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενο στο διατακτικό της,

Με την με αρ. 615/2024 απόφασή του το Συμβούλιο της Επικρατείας, απάντησε ως εξής επί του υποβληθέντος ερωτήματος: «... κατά την έννοια του άρθρου 5 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., η επίδοση των καταλογιστικών πράξεων της φορολογικής αρχής σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ., αφορά καταρχήν τις επιδόσεις των άρθρων 53 και 54 του αυτού Κώδικα, η δε προσφυγή στην επίδοση καταλογιστικής πράξης δια θυροκολλήσεως είναι νόμιμη, μόνο εφόσον από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι δεν ευδοκίμησαν οι λοιποί (περ. α-γ της παρ. 3 του άρθρου 5 Κ.Φ.Δ.) τρόποι κοινοποίησης, στους οποίους προτάσσεται από τον νομοθέτη η κοινοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο», παραπέμποντας την υπόθεση στο Διοικητικό Εφετείο για την περαιτέρω εκδίκασή της.

Με τη με αρ./2025 απόφασή του, το Διοικητικό Εφετείο, τμήμα Μονομελές, απεδέχθη την έφεση της εκκαλούσας, κατά το μέρος που στρεφόταν κατά των κεφαλαίων της εκκαλούμενης απόφασης με την οποία απερρίφθη η προσφυγή της προσφεύγουσας κατά της υπ' αριθμ./23-03-2018 απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, ως προς τα κεφάλαιά της που αφορούσαν την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι κατά της υπ' αρ./23-10-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της υπ' αρ./23-10-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, εξαφανίζοντας την απόφαση με αρ./2022 του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, κατά το παραπάνω μέρος, δεχόμενο την προσφυγή, ακυρώνοντας την υπ' αριθμ./23-03-2018 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, κατά το μέρος που με αυτήν απερρίφθη η με αρ./24-11-2017 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εκκαλούσας κατά των ως άνω πράξεων διαχειριστικής περιόδου 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και αναπέμποντας την υπόθεση στον Προϊστάμενο της ΔΕΔ, **προκειμένου να κρίνει κατ' ουσίαν και να αποφανθεί επί της ενδικοφανούς προσφυγής υπ' αρ./24-11-2017, κατά το μέρος που αφορά τις ανωτέρω καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, ήτοι την υπ' αρ./23-10-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την υπ' αρ./23-10-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.**

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υποβληθέν υπόμνημά της, αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2006 είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων.

- Για τη χρήση 2006 δεν είχε προηγηθεί έλεγχος, ούτε είχε εκδοθεί και κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου, μέσα στην αρχική πενταετία παραγραφής της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. . Η επίκληση συμπληρωματικών στοιχείων για την εν λόγω χρήση προϋποθέτει την ύπαρξη και κοινοποίηση αρχικού φύλλου ελέγχου, εντός της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση και καταλογισμό, ήτοι έως 31/12/2012, καθόσον ο νόμος 3522/2006, διά του οποίου προστέθηκε η φράση «ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου», τέθηκε σε ισχύ την 22/12/2006, δεν έχει αναδρομική ισχύ και καταλαμβάνει χρήσεις που έπονται της δημοσίευσης και θέσης του σε ισχύ. -Τα στοιχεία που αποτέλεσαν την αιτία του ελέγχου και τη βάση του καταλογισμού δεν είναι «νέα», ούτε «συμπληρωματικά», κατά την έννοια του νόμου.

2. Ο έλεγχος με ελλιπή και πλημμελή αιτιολογία καταλόγισε τα επίδικα ποσά, στηρίζοντας το πόρισμά του σε συμπληρωματικά στοιχεία από τρίτες επιχειρήσεις. Εσφαλμένη εκτίμηση –πλάνη περί των πραγματικών περιστατικών. Τα αναληφθέντα εκ μέρους της έργα έχουν πραγματοποιηθεί, ενώ η ίδια τελούσε σε καλή πίστη. Αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 (νυν 27 Ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης 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. 2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 (νυν 29 Ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. «2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει

δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή».

Επειδή, με το άρθρο 14 του ν. 4174/2013, (νυν 14 Ν. 5104/2024), ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.» .

Επειδή στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, ως ίσχυε, ορίζεται: «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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/1997 : «5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικό έτος 2007), ορίζει, στο άρθρο 68, ότι «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου [των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος] ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου [...] 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν [με οποιονδήποτε τρόπο] σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ...» . (ρύθμιση της ως άνω περίπτωσης α' επαναλήφθηκε, με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο», με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (Α' 276/22.12.2006), η οποία

αντικατέστησε την εν λόγω διάταξη και ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του ν. 3522/2006 και μετά) και στο άρθρο 84, «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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. 2. [...] 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. 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, με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ιγ' του άρθρου 39, από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2006), η περίπτωση β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκε ως εξής: «β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 περ. β' του άρθρου 84 του ΚΦΕ (όπως η τελευταία διάταξη ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με το άρθρο 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006), σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του ίδιου Κώδικα, οι οποίες εφαρμόζονται στην επίδικη χρήση του 2006, (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ν. 4174/2013, Α' 170), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης, με την εν λόγω προθεσμία να καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ. Παρέκκλιση από τον κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου εισάγεται με την παρ. 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, στην οποία προβλέπεται ότι η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, επιτρεπομένης εντός του χρονικού αυτού διαστήματος της διενέργειας αρχικού ή συμπληρωματικού ελέγχου και του, βάσει αυτού, προσδιορισμού κύριου και επιβολής πρόσθετου φόρου, μεταξύ άλλων, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του ΚΦΕ, ήτοι σε στοιχεία, τα οποία, κατά τα παγίως κριθέντα, είτε περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας για τον καταλογισμό φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση της αρχικής πενταετούς παραγραφής, είτε η φορολογική αρχή δεν υποχρεούτο να συνεκτιμήσει εντός του χρόνου της συνήθους παραγραφής, κατ' ενάσκηση της προβλεπόμενης εκ του νόμου αρμοδιότητάς της για λήψη των προσηκόντων μέτρων ελέγχου και έρευνας, και τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 372/2025, 166/2024, 1628/2019, 2347, 2350/2018, 2352/2018, 2354/2018 και 2356/2018, 2607/2018, 7μ. 2934-2935/2017), τούτο δε ανεξαρτήτως αν είχε

πραγματοποιηθεί σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 επταμ., 1091/2017 επταμ.). Δεν αποτελούν, επομένως, «συμπληρωματικά στοιχεία» εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 ΚΦΕ 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 στον νόμο (βλ. ΣτΕ 1731/2024, 1718/2022, 2914/2019, 7μ. 2934-2935/2017, πρβλ. ΣτΕ 60/2022, 2050/2020, 877/2002, 1426/2000 κ.ά.) .

Συνεπώς, όσον αφορά τη χρήση του έτους 2006, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής στην ανωτέρω περίπτωση, ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (ήτοι, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή). Συνακόλουθα, η διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006 αποδίδει, κατ' ουσίαν, κανόνα συναγόμενο ήδη από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του νόμου αυτού νομικό πλαίσιο των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του ΚΦΕ.

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. 372/2025 απόφαση του ΣτΕ, «...8...Επιπλέον, στοιχεία σχετικά με τη συναλλακτική συμπεριφορά εκδότη φορολογικών στοιχείων, προσβάσιμα μεν στη ΔΟΥ αρμοδιότητας αυτού, των οποίων, όμως, ουδόλως δύναται καταρχήν να έχει γνώση η ΔΟΥ αρμοδιότητας του λήπτη, εάν αποδεδειγμένα δεν τεθούν υπόψη της, συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του ΚΦΕ εφόσον αποτελέσουν αντικείμενο έρευνας, επεξεργασίας και αξιολόγησης από τη ΔΟΥ αρμοδιότητας του εκδότη ή άλλη δημόσια υπηρεσία, το δε σχετικό πόρισμα, εφόσον διαβιβαστεί στη ΔΟΥ αρμοδιότητας του λήπτη αυτών, αποτελεί επαρκή ένδειξη τυχόν παραβατικής συμπεριφοράς του εκδότη σε σχέση με έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου η τελευταία να το συνεκτιμήσει κατά τον διενεργούμενο από αυτήν σχετικό διασταυρωτικό έλεγχο του λήπτη για την τυχόν απόδοση σε αυτόν σχετικής παράβασης του ΚΒΣ (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων) (ΣτΕ 2230/2024) . Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, κατ' άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ, η δε προθεσμία της παραγραφής, στις περιπτώσεις αυτές, αρχίζει από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση (ΣτΕ 166/2024, 512/2022, 1486/2020, 687/2020, 7μ. 1623/2016, κ.ά...), 11. Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 7μ. 2937/2017 έγινε δεκτό ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Όπως δε έγινε δεκτό με την απόφαση ΣτΕ 1628/2019 και έκτοτε παγίως (ΣτΕ 1056-7/2020, 2050/2020, 512-4/2022, 734/2023, 1440/2023, 166/2024, 1681-2/2024, κ.ά.) συμπληρωματικά θεωρούνται τα στοιχεία, τα οποία είτε περιέρχονται σε γνώση της (κατ' αρχήν) αρμόδιας για τον καταλογισμό φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση της αρχικής πενταετούς παραγραφής, είτε η φορολογική αρχή δεν υποχρεούτο να συνεκτιμήσει εντός του χρόνου της συνήθους παραγραφής, κατ' ενάσκηση της προβλεπόμενης εκ του νόμου

αρμοδιότητάς της για λήψη των προσηκόντων μέτρων ελέγχου και έρευνας, και τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία. Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία, όπως έγινε δεκτό και ανωτέρω στη σκέψη 8, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημοσίας υπηρεσίας, όπως το ΣΔΟΕ, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος (βλ. ΣτΕ 1681-2/2024, 1718/2022, 60/2022, 2050/2020, 2914/2019, 1628/2019, 402/2014, 2122/2012, 3953/2011, 3705/2011, 495/2009 κ.ά.),

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών, εισήλθε την 14/11/2013, το με αρ. πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, με το οποίο εν πρώτοις τέθηκε σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής η παράβαση της λήψης εκ μέρους της προσφεύγουσας εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία διαπιστώθηκε στο πλαίσιο του διενεργηθέντος στην εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση.

Επειδή, συνεπώς, κατά τα ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών του φόρου πράξεων, δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, ως αβασίμως ισχυρίζεται ο προσφεύγων και τούτο διότι:

- 1) κατά το χρόνο έναρξης της ισχύος της διάταξης της παραγράφου 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (22-12-2006), με την οποία προβλέφθηκε για πρώτη φορά δεκαετής προθεσμία παραγραφής και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν αποδεικνύεται ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης, όχι μόνον δεν είχε λήξει η κανονική (πενταετής) παραγραφή (31-12-2012), αλλά δεν είχε καν αρχίσει (31-12-2007).
- 2) το με αρ. πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, με το οποίο εν πρώτοις τέθηκε σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής την 14/11/2013, ήτοι μετά την παρέλευση της αρχικής πενταετούς παραγραφής, η παράβαση της λήψης εκ μέρους της προσφεύγουσας εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' του ΚΦΕ, ήτοι στοιχείο, το οποίο, α) περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας για τον καταλογισμό φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση της αρχικής πενταετούς παραγραφής, β) δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της κατά την ανωτέρω πενταετία, τούτο δε ανεξαρτήτως αν είχε πραγματοποιηθεί σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 επταμ., 1091/2017 επταμ.).

Εν όψει αυτών, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των ένδικων καταλογιστικών πράξεων τυγχάνουν νόμω αβάσιμοι και κατά τούτο απορριπτέοι.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος με ελλιπή και πλημμελή αιτιολογία καταλόγισε τα επίδικα ποσά, στηρίζοντας το πόρισμά του σε συμπληρωματικά στοιχεία από τρίτες επιχειρήσεις, εκτιμώντας εσφαλμένως τα πραγματικά περιστατικά και αντιστρέφοντας

το βάρος απόδειξης, καθώς τα αναληφθέντα εκ μέρους της έργα έχουν πραγματοποιηθεί, ενώ η ίδια τελούσε σε καλή πίστη.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (νυν 79 παρ. 4 ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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 Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 6 & 8 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ): «6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη τουξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών....
8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο,

επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015): Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.....

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α).....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) »

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΠΔ 186/1992 :

«Άρθρο 18. Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων. 2.Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

..... 9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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.

Άρθρο 30. Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων.

..... 2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

..... γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,..... Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων..... Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:..... 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,..... ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,..... 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, εφαρμοζομένων 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 65 ν. 4174/2013) ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 64 του Ν. 4174/2013): «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει): «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...] 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής

εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «κατασκευή άλλων έργων πολιτικού μηχανικού, κατασκευή αυτοκινητοδρόμων, αεροδρομίων, αθλητικών εγκαταστάσεων, υδραυλικών και λιμενικών έργων», διενεργήθηκε έλεγχος, μεταξύ άλλων, φορολογίας εισοδήματος και εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992, ν. 4174/2013, ν. 4308/2014. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./14-11-2013 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής, αναφορικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εκ μέρους της προσφεύγουσας, η οποία διαπιστώθηκε στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με συνημμένη την από 30/09/2013 έκθεση ελέγχου / επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 για την εκδότρια επιχείρηση.

Ειδικότερα και σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εκδότρια επιχείρηση, «η επιχείρηση με την επωνυμία με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης πλοίων-εμπόριο οικοδομικών υλικών, σιδήρου κλπ, με έδρα στην οδό και ΑΦΜ, είναι εκδότης εικονικών, γιατί:

- η έδρα της επιχείρησης βρέθηκε κλειστή σε επανειλημμένες επισκέψεις συνεργείων του ΣΔΟΕ κατόπιν των αρ./26-1-2004, .../30-1-2004, .../17-3-2004, εντολών ελέγχου,

- ο ιδιοκτήτης του ακινήτου της οδού, η κατοικία του οποίου βρίσκεται δίπλα, δήλωσε ότι ενοίκιασε το κτίριο της οδού την 1-2-2002, στον κο ο οποίος ενεργούσε ως εκπρόσωπος της Η εταιρεία αυτή του κατέβαλε περιοδικά το μίσθωμα μέσω τράπεζας και μετρητά. Δεν υπέπεσε στην αντίληψή του διακίνηση εμπορευμάτων προς και από την έδρα της εταιρείας αυτής.

- το υποκατάστημα της επιχείρησης επί της οδού, η ΔΟΥ Δ΄ Πειραιά στο αρ./14-1-09 έγγραφό της αναφέρει ότι μετά από σχετικό έλεγχο κατόπιν της αρ./7-9-07 εντολής το βρήκε κλειστό. Σύμφωνα με πληροφορίες από περιοίκους στο εν λόγω κατάστημα δεν παρατηρήθηκε φορτοεκφόρτωση εμπορευμάτων αν και προ τριετίας περίπου η ελεγχόμενη επιχείρηση μετέφερε στο χώρο αυτό διάφορα μηχανήματα. Σύμφωνα επίσης με τους ιδιοκτήτες του καταστήματος η ελεγχόμενη κατέβαλλε κανονικά τα ενοίκια. Σχετικά με την αποθήκη της ελεγχόμενης επί της οδού, σύμφωνα με την ΔΟΥ Δ΄ Πειραιά, πρόκειται για περιφραγμένο οικόπεδο 2 στρεμμάτων στο χώρο του οποίου λειτουργούν για πολλά έτη 2 άλλες επιχειρήσεις, ενώ σύμφωνα με πληροφορίες περιοίκων ουδέποτε άσκησε δραστηριότητα στο χώρο αυτό η επιχείρηση αυτή. Σύμφωνα ακόμη με τον ιδιοκτήτη του χώρου η επιχείρηση, μίσθωσε ένα τμήμα του (250 τμ), για το διάστημα από 11-6-03 έως 31-12-03.

- Η επιχείρηση έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ μέχρι και την χρήση 2005 καθώς και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το έτος 2006 (πλήν του 11^{ου} μήνα). Επίσης έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004. Δεν βρέθηκαν στο αρχείο της ΔΟΥ Δ Πειραιά δηλώσεις ΦΜΥ και παρακρατούμενων φόρων. Οι παραπάνω δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με το ΣΔΟΕ, θεωρούνται ανακριβείς αφού η επιχείρηση δεν έχει θεωρήσει βιβλία του ΚΒΣ και δεν φαίνεται να έχει προβεί σε αγορές εμπορευμάτων, πλην ελαχίστων στην χρήση 2002. Επιπρόσθετα οι δηλώσεις αυτές φέρουν σφραγίδα λογιστή με

στοιχεία με αριθμό μητρώου, ο οποίος είναι ανύπαρκτος φορολογικά ενώ σύμφωνα με το ΟΕΕ, με τον αριθμό μητρώου δεν φέρεται να είναι λογιστής — φοροτεχνικός ο

Από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων των τιμολογίων που έχουν υποβληθεί στην ΓΓΠΣ (ΚΕΠΥΟ), στις χρήσεις 2002-2007, προκύπτει ότι η επιχείρηση έχει εκδόσει τιμολόγια, σε μεγάλο αριθμό και αξία, ενώ δεν έχει αξιόλογες αγορές (ελάχιστες στην χρήση 2002, αγορές αξίας 62.649,78 ευρώ στην χρήση 2004, αγορές αξίας 15.600 ευρώ στην χρήση 2005 & αγορές αξίας 1.600 ευρώ στην χρήση 2006). Συγκεκριμένα φέρεται να εκδίδει τιμολόγια ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	
2002	16	138.525,90
2003	576	5.168.929 40
2004	919	7.432.488,44
2005	801	8.382.891,25
2006	583	5.088.558,82
2007	202	1.547.598,33

-Σύμφωνα με έγγραφα των Τελωνείων Αττικής και της 14ης Δ/σης ΦΠΑ η επιχείρηση αυτή δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές και επίσης σύμφωνα με το ΥΠΕΧΩΔΕ δεν διαθέτει μηχανήματα έργων, ενώ και σύμφωνα με το τοπικό υποκατάστημα του ΙΚΑ Αγίας Σοφίας η επιχείρηση αυτή δεν διαθέτει προσωπικό.

-Σε δελτία αποστολής έκδοσης της αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας ΦΔΧ (ως όχημα για την μεταφορά των εμπορευμάτων). Ο Ιδιοκτήτης του οχήματος αυτού δήλωσε πως ουδέποτε είχε συνεργασία με την εταιρεία αυτή.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω το ΣΔΟΕ Αττικής έκρινε όλα τα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση, με έδρα, ΑΦΜ, εικονικά και καταλόγισε σε βάρος της παραβάσεις του ΚΒΣ...».

Σύμφωνα δε με τα δεδομένα των διασταυρώσεων της ΓΓΠΣ (των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών-προμηθευτών) μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τιμολόγια έκδοσής της είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση, ΑΦΜ η οποία έχει λάβει στην χρήση 2006 τέσσερα (4) τιμολόγια αξίας 36.999, 16 ευρώ.

Επειδή, υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την 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, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (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), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012).

Εξάλλου, 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 (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην εκδύτρια των τιμολογίων επιχείρηση από το ΣΔΟΕ Αττικής και σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, διαπιστώθηκε ότι αυτή τυγχάνει εκδύτρια εικονικών τιμολογίων, αφού, εκτός των άλλων φέρεται να πραγματοποιεί πολύ μεγάλο τζίρο εργασιών, χωρίς να διαθέτει τοις προϋποθέσεις για την πραγματοποίησή του, όπως ενεργή έδρα, ανάλογες αγορές ή λήψη υπηρεσιών, προσωπικό, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, κλπ. Οι όποιες υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ (για τη χρήση 2006 δεν έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική ΦΠΑ, ενώ έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το μήνα Νοέμβρη), έχουν υποβληθεί για λόγους νομιμοφάνειας και δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

Επειδή από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών στην προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, διαπιστώθηκε ότι «η λήψη από την προσφεύγουσα των ως άνω εικονικών τιμολογίων, η συνολική αξία των οποίων δεν είναι μεγάλη σε σχέση με το τζίρο της, δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων της, (για την κρίση του ο έλεγχος έλαβε υπόψη τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 8 του ΚΒΣ), το ποσό όμως της δαπάνης των εικονικών αυτών τιμολογίων δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και θα πρέπει να προστεθεί στα κέρδη της ως λογιστική διαφορά. ...», «...καταλογίζουμε τέσσερις (4) παραβάσεις, γιατί έλαβε τέσσερα (4) τιμολόγια αξίας 36.999,16 ευρώ, πλέον ΦΠΑ, έκδοσης, τα οποία είναι εικονικά, ...κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 12 (παρ. 1, 9, 10, 11, 14), 18 (παρ. 2, 3, 5, 7, 9) και 2 παρ. 1 του ΠΔ 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 19 παρ. 1, 2, 3, 4 του ν. 2523/1997 και σε συνδυασμό ακόμη με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, 4, 5 του ν. 4337/2015 και των άρθρων 55, 66 & 72 του ν. 4174/2013».

Επειδή, εν προκειμένω, στις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92, 4174/2013 & 4308/2014 της αρμόδιας φορολογικής αρχής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, ως άνω, εταιρεία, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές και πωλήσεις της και, ως εκ τούτου, τα εκδοθέντα από πλευράς της φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς τελεσθείσες συναλλαγές, ήτοι τυγχάνουν εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006). Δηλαδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αγόρασε από την εκδότρια επιχείρηση ποσότητες σιδήρου που ήταν απαραίτητες για τα έργα που είχε αναλάβει κατά την ένδικη χρήση 2006, ωστόσο, από τη συνολική εκτίμηση του διενεργηθέντος ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση προκύπτει ότι αυτή δεν είχε προβεί στις αντίστοιχες αγορές των εν λόγω πρώτων υλών, ούτε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ή προσωπικό.

Επειδή και σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα διαρκούντος του ελέγχου, αλλά και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Ειδικότερα στα προσκομιζόμενα υπ' αρ. τιμολόγια πώλησης αναγράφεται ως είδος η αγορά και μεταφορά ποσοτήτων σιδήρου, χωρίς ωστόσο να αποδεικνύεται συσχετισμός των εν λόγω αγορών με την πραγματοποίηση των έργων, αφού δεν προσκομίζονται σχετικές μελέτες, έγγραφα τεχνικών προδιαγραφών, προϋπολογισμοί, σχετικές επιμετρήσεις των εργασιών. Περαιτέρω οι αναγραφόμενοι επί των δελτίων αποστολής αριθμοί κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, διά των οποίων φέρεται να διενεργήθηκε η μεταφορά των υλικών, κατόπιν επισκόπησης του πληροφοριακού συστήματος οχημάτων της φορολογικής διοίκησης, ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα, τα οποία δεν σχετίζονταν με τη εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση.

Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός έλεγχος στην επιχείρησή της, αλλά ο διενεργηθείς έλεγχος στηρίχθηκε αποκλειστικά στα αποτελέσματα του ελέγχου στην εκδότρια εταιρία, καταρρίπτεται από το γεγονός ότι η ίδια δεν προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών τα βιβλία και τα επίδικα φορολογικά στοιχεία που ζητήθηκαν από

τον έλεγχο με τις με αρ./07-06-2016, .../13-06-2016, .../13-06-2016 προσκλήσεις, καθώς και οτιδήποτε σχετικό με τις υπό κρίση συναλλαγές. Επιπλέον, για τα επίδικα τιμολόγια, δεν διευκρινίζεται, ούτε προκύπτει από τις προσκομιζόμενες αποδείξεις είσπραξης ο τρόπος εξόφλησης, καθώς εάν αν εξοφλήθηκαν με εξοφλήθηκαν με μετρητά, δεν συνάδει με τη συνήθη εμπορική πρακτική, ενώ αποτελεί ένδειξη εικονικότητας της συναλλαγής, ενώ εάν εξοφλήθηκαν με επιταγές, δεν προσκομίζονται.

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

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, και κυρίως δεν μπόρεσε να στοιχειοθετήσει τις συγκεκριμένες υπηρεσίες και είδη που έλαβε, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών. Η αποδοχή δε της καλής πίστης προϋποθέτει τη στοιχειοθέτηση της λήψης συγκεκριμένων υπηρεσιών και ειδών, κάτι που δεν συντρέχει στην κρινόμενη υπόθεση. Τουναντίον, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους, διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις υπηρεσίες και τα είδη που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Λαμβάνοντας δε υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων κ.λ.π., στο πλαίσιο των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης στο πρόσωπο της εκδότριας τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει κατ' αρχήν δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95), εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν

εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις από 23/10/2017 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & εφαρμογής των διατάξεων των ΠΔ 186/1992, 4174/2013 & 4308/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν αυτών, και ελλείψει προβολής έτερων ισχυρισμών της προσφεύγουσας,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **24-11-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του από 12/09/2025 με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2025 ΕΜΠ συνυποβληθέντος υπομνήματος, της τελούσας υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία», με Α.Φ.Μ., καθ' ο μέρος δι αυτής στρέφεται κατά της υπ' αρ. /23-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006) & της υπ' αρ. /23-10-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και την επικύρωση αυτών.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ/ ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (2) - (1)
Υπ' αρ. /23-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006)				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	34.229,27€	23.499,52€	10.729,25€
	Χρωστικό ποσό			
Τέλη χαρτοσήμου στο εισ/μα από εκμίσθωση ακινήτων		171,69€	171,69€	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		34,34€	34,34€	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			12.875,70€	12.875,70€
Σύνολο φόρων	Για καταβολή			

τελών κι εισφορών	Για επιστροφή	34.023,27€	10.417,79€	23.605,48€
-------------------	---------------	-------------------	-------------------	-------------------

Ως η υπ' αρ. /23-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006)

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ/ ΔΕΔ (2)
Υπ' αρ. 858/23-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολή Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,	14.799,66€
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	14.799,66€

Ως η υπ' αρ. /23-10-2017 Οριστική Πράξη Επιβολή Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.