



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-06-2019

Αριθμ. Αποφ.: 1583

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης τεχνικής εταιρίας «» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητακαι με έδρα , επί της οδού- ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ Τ.Κ. κατά : **α.** Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ, Διαχειριστικής περιόδου 2007, **β.** Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007), **γ.** Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού.....ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, και **δ.** Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, 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 της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας «» με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ, Διαχειριστικής περιόδου 2007, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Πρόστιμο ΚΒΣ (άρθρου 5 § 10 Ν.2523/1997 και άρθρου 7 § 3 περ. β' Ν.4337/2015), συνολικού ύψους **30.244,00 €**, για λήψη στην χρήση 2007, πέντε (5) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας **75.610,00€**, πλέον ΦΠΑ **14.365,90€ και συνολικής αξίας 89.975,90€** από την επιχείρηση «....., **Α.Φ.Μ.**» κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§§1, 15, 18§9, 11§1, 12§1, 9, 10, 11 και 14, 18§3, 9 και 30§4,7 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997.

β. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007), του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ύψους **18.902,50 €** πλέον πρόστιμο άρθρου 58 § 1 ν.4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 **13.004,92 €**, ήτοι συνολικά **31.907,42 €**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-

31/12/2007) με την προσθήκη στα αποτελέσματα της αξίας των ληφθέντων πέντε (5) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας **75.610,00€, €**, εκδόσεως της επιχείρησης «....., **Α.Φ.Μ.**».

γ. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ ύψους **14.365,90 €** πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α § 2 ν.4174/2013 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 **13.475,21 €**, ήτοι συνολικά **27.841,11 €**

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση της αξίας του Φ.Π.Α. των παραπάνω αναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων

δ. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν.2523/1997 και άρθρου 79 Ν.4472/2017), συνολικού ύψους **7.182,95 €**, καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης με βάση τα παραπάνω αναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αριθμ.εντολής Μερικού επιτόπιου ελέγχου Εισοδήματος ,ΦΠΑ, Ορθής Τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, για τη διαχειριστική χρήση 1/1/-31/12/2007.

Η διενέργεια επανελέγχου προέκυψε λόγω νέων συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν στην Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ.Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, επειδή διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την απόσυνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης στην επιχείρηση Α.Φ.Μ.Βάσει της παραπάνω σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ, η προσφεύγουσα επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.», έχει λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία για εικονικές συναλλαγές από τον επιτηδευματία «....., Α.Φ.Μ.», κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 - 31/12/2007.και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ 2007

Α/Α	ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1.	2007	ΠΕΝΤΕ (5)	75.610,00	14.365,90	89.975,90

Επομένως:

Ο έλεγχος στη χρήση 1/1/2007-31/12/2007 διενεργήθηκε λόγω ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 §4 ν. 2238/94 και 68 §2 α' του ίδιου νόμου, των άρθρων 49 §3 και 57 § 2 ν. 2859/00 σε συνδυασμό με το άρθρο 72 § 11 ν. 4174/13 και των σχετικών αποφάσεων – οδηγιών που εκδόθηκαν (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. 1189961 ΕΞ 2017 & ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. 158908 ΕΞ 2017, ΠΟΛ 1191/2017, ΠΟΛ 1194/17, ΠΟΛ 1208/17 κλπ).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Άπασες – και οι τέσσερις – προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι οι αξιώσεις του Δημοσίου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για την χρήση 2007 έχουν υποπέσει, προ πολλού, σε παραγραφή.
- 2) 2.Αρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων- Μη ανταπόκριση της Φορολογικής Αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοσή καταλογιστικών πράξεων είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «1. 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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίζεται ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν 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) 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.».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που

προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της (Στε.1623/2016).

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, 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 σύμφωνα με την ίδια ως άνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1125/2004), ορίζεται: «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) ή πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω), δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11 ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94 και 57 παρ. 1 Ν. 2859/2000) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000).»

Επειδή, η λήψη των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχείρησης δεν εγείρουν υπόνοια εικονικότητας, παρά μόνο μετά από έλεγχο που διενεργεί η φορολογική αρχή σε αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Εν προκειμένω, η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, της Δ.ΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, μετά το πέμπτο έτος της παραγραφής και συνεπώς αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2007 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου 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 των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, ότι η έκθεση

ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ Θεσσαλονίκης δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο επίμαχος έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ.Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1- 31/12/2007, για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ),Εισοδήματος και ΦΠΑ.

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτέλεσε το με αρ.πρωτ.Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, επειδή διαπιστώθηκε, ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την απόσυνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ.....

Βάσει της παραπάνω σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ, η ελεγχόμενη «.....) με **Α.Φ.Μ.**, έχει λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία για εικονικές συναλλαγές από τον επιτηδευματία «....., **Α.Φ.Μ.**, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 - 31/12/2007, ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ 2007

Α/Α	ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙ Σ
1.	2007	ΠΕΝΤΕ (5)	75.610,00	14.365,90	89.975,90	

Κατά συνέπεια, το με αρ. πρωτ.Δελτίο Πληροφοριών που συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου στις, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής και για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 -31/12/2007**, συνιστά νέο - συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994,ανεξάρτητα αν έχει εκδοθεί ή όχι (όπως συμβαίνει στην υπό κρίση περίπτωση) αρχικό φύλλο ελέγχου, καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, δεκαετή.

Κατόπιν των ανωτέρω κατά το χρόνο έκδοσης στις **31/12/2018** των προσβαλλόμενων πράξεων , **το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή** προστίμου ΚΒΣ , φόρου εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, καθότι το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ 4β του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 **δεν είχε παραγραφεί.**

Επειδή, περαιτέρω η επιχείρηση υπέβαλλε την με αρ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 και την με αρ.....εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 - 31/12/2007. Σημειώνεται ότι η επίδικη χρήση δεν έχει περαιωθεί, ούτε έχει διενεργηθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγονται τα εξής :

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Κ.Β.Σ., ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή ωστόσο δεν προκύπτει από την απόέκθεση ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. ότι υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., που είναι απαραίτητη προϋπόθεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000.

Επομένως, έστω και αν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. καθώς και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν.2523/97, λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί ακύρωσης, λόγω παραγραφής, της με αροριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αρ πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης **γίνεται αποδεκτός**.

Γενομένου δεκτού του επιμέρους ισχυρισμού περί παραγραφής στη φορολογία ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων σχετικά με την ως άνω φορολογία.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των συναλλαγών

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «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. 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...».

Επειδή, σύμφωνα με το 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή, σύμφωνα με 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει 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 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, 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 ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι εφόσον : - η συναλλαγή είναι πραγματική, - **το ληφθέν φορολογικό στοιχείο είναι τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν είναι πλαστό και έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) - προέρχεται από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή, δεν υφίσταται κώλυμα προς διενέργεια έκπτωσης της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, εφόσον αυτή είναι**

εκκαθαρισμένη και παραγωγική. Το γεγονός δε, ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη.

Σημειώνεται, επίσης, (σύμφωνα πάντοτε με την ίδια ΠΟΛ.), ότι η εν προκειμένω, διερευνώμενη περίπτωση δεν έχει καμία απολύτως ταύτιση ή, έστω, έμμεση σχέση με την περίπτωση, κατά την οποία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, απαγορεύεται η έκπτωση εικονικής δαπάνης, είτε υπό την έννοια ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993 κλπ). Και τούτο, διότι, ως ελέχθη, η προκείμενη εικονικότητα δεν έχει κανένα από τα χαρακτηριστικά της προναφερθείσας εικονικότητας (όπου, ευλόγως άλλωστε, δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη), αλλά περιορίζεται αυτή μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός, το οποίο, καλοπίστως, αγνοείτο από τον λήπτη.

Ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης.

Επειδή, επιπρόσθετα, με βάση τον οδηγό ελέγχου για πλαστά και εικονικά στοιχεία που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. με Αρ.Πρωτ.:, Αθήνα, “Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα, είτε πρόκειται για φυσικό, είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο, είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.

.....Τέλος είναι δυνατόν, τεχνικές επιχειρήσεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 που αναλαμβάνουν δημόσια έργα να εμφανίζουν εκτέλεση εργασιών και προμήθεια υλικών σε μεταγενέστερο χρόνο των πιστοποιήσεων των έργων και σε ποσότητες δυσανάλογες με τις προϋπολογισθείσες εργασίες και την προσφορά ανάληψης του έργου. Σημαντικό στοιχείο ελέγχου των τεχνικών επιχειρήσεων που κατασκευάζουν δημόσια έργα είναι οι, κατά χρονικά διαστήματα, πιστοποιήσεις σε σχέση με τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής :

Η φορολογική αρχή υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, έκρινε τα πέντε (5) φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, καθαρής αξίας 75.610,00 € πλέον Φ.Π.Α. 14.365,90€ έκδοσης του επιτηδευματία «..... με Α.Φ.Μ.» που αφορούν το χρονικό διάστημα από 01/01/2007 μέχρι 31/12/2007 εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

Από τη συνταχθείσα στιςΈκθεση Ελέγχου του Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στην επιχείρηση «.....με Α.Φ.Μ.» , από την οποία προκύπτει συνοπτικά ότι:

- Οι λήπτριες επιχειρήσεις στην πλειοψηφία τους δεν έρχονταν σε επικοινωνία με τοναλλά με την κ.περισσότερα στοιχεία για την οποία δεν έγιναν γνωστά πλην ενός αριθμού τηλεφώνου, ο οποίος όμως σε επανειλημμένες κλήσεις το τηλέφωνο ήταν απενεργοποιημένο, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να αναζητηθεί και ανευρεθεί από την Υπηρεσία, καθώς και άλλοι οι οποίοι εμφανίζονταν ως συνεργάτες ή υπάλληλοι.

- Η φερόμενη μεταφορά των εμπορευμάτων όπως προέκυψε από τα στοιχεία που κατασχέθηκαν και διαβιβάσθηκαν στην Δ.Ο.Υ. γίνονταν με τα επιβατικά που δεν ήταν ιδιοκτησίας του

- Η εξόφληση των περισσότερων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων γίνονταν με μετρητά γεγονός που δεν αποδεικνύει την εξόφληση της συναλλαγής και έρχεται σε αντίθεση με τη συνήθη συναλλακτική τακτική της αγοράς.

- Οι ποσότητες διαφημιστικού υλικού δηλ. διαφημιστικά φυλλάδια, κάρτες, προσπέκτους, ημερολόγια, φάκελοι, cd, dvd κ.λπ. που φέρεται ότι διακινήθηκαν ήταν ιδιαίτερα μεγάλες και δεν δικαιολογείται με δεδομένη :

α)την απουσία αγορών πρώτων υλών και αναλωσίμων (χαρτί , μελάνια εκτύπωσης κλπ) όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ..

β)Την απουσία τεχνολογικού εξοπλισμού (ηλεκτρονικών υπολογιστών, εκτυπωτών , λογισμικού κλπ)

όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. από τις οποίες δεν προκύπτουν συναλλαγές με παρεμφερείς επιχειρήσεις.

γ) Την απουσία δαπανών για την εκτύπωση όλων αυτών των πωληθέντων εμπορευμάτων σε τρίτους καθώς επίσης και για την φιλοξενία των ιστοσελίδων, όπως αυτή εμφανίζεται από τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. από τις οποίες δεν προκύπτουν συναλλαγές με παρεμφερείς επιχειρήσεις.

δ) Το γεγονός ότι δεν δήλωσε την διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

ε) Από αναζήτηση που έγινε μέσω της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς στο νίες τηνδεν προέκυψαν στοιχεία για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

- Το γεγονός ότι η πλειοψηφία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων φέρουν ημερομηνίες έκδοσης των τελευταίων τριών μηνών κάθε έτους.

- Από τον έλεγχο των παραστατικών που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου πρωτότυπα ή φωτοαντίγραφα στα οποία αποτυπώνονταν εμφανώς ο κωδικός διάτρησης, διαπιστώθηκε ότι είναι πλαστά με την έννοια της λάθρας διάτρησης, δηλαδή έχουν διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής τους .

- Τριάντα τέσσερις (34) από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις – πελάτες του υπέβαλαν ειδική δήλωση άρθρου 12 παρ. 6 του Ν.3888/2010, για λήψη εκατόν τριάντα πέντε (135) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας ενός εκατομμυρίου διακοσίων είκοσι εννέα χιλιάδων επτακοσίων δέκα έξη ευρώ και εξήντα τεσσάρων λεπτών (1.229.716,64 €).

- Σε σχέση με την διεύθυνση της έδρας – κατοικίας ογια τις ανάγκες της λειτουργίας της επιχείρησής του μίσθωσε οίκημα επί της οδού Δημοκρατίας 84 εμβαδού 106 τ.μ. για να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο ως επαγγελματική στέγη με διάρκεια μίσθωσης (3) τρία έτη που αρχίζει την 15/09/2003 και λήγει στις 15/07/2006, η οποία δηλώθηκε και ως διεύθυνση κατοικίας.

Το διαμέρισμα είναι ιδιοκτησίας τηςμε Α.Φ.Μ.

Με έγγραφό της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς με αριθμό πρωτοκόλλουπρος την Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης όπου υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ημε Α.Φ.Μ..... ζητήθηκε η αποστολή των αναλυτικών καταστάσεων για τα μισθώματα ακινήτων - έντυπα Ε2 όπου εμφανίζονται τα στοιχεία των μισθωτών και οι μήνες μίσθωσης κατά έτος. Η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης με έγγραφό της με αρ.πρωτ.έστειλε τα έντυπα Ε2 στα οποία οεμφανίζεται ως μισθωτής, ισόγειας κατοικίας εμβαδού 106 τ.μ., επί της οδού για το χρονικό διάστημα 01/09 - 31/12/2003 και 01/01 - 31/12/2004.

Κατά δήλωση τουως εκπροσώπου τηςΕ., το 2006 επισκέφθηκε τον στη Πυλαία οδός Από επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην διεύθυνση αυτή λειτουργεί παιδικός σταθμός εδώ και περίπου έξι χρόνια.

Από την με αριθμό Υπόθεσηςέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας προκύπτει ότι από έρευνα που πραγματοποιήσαν διαπιστώθηκε ότι έχει εκδοθεί νέα ταυτότητα με αριθμόκαι δηλώθηκε ως διεύθυνση κατοικίας ηΘεσσαλονίκη στην οποία και δεν ανευρέθη.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι οθεώρησε στοιχεία στο τμήμα Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς τελευταία φορά την 27/06/2007, υπέβαλε δήλωσης μεταβολής στοιχείων ταυτότητας από τοστο τμήμα Μητρώου της ίδιας Δ.Ο.Υ. την 13/06/2006 και δεν δήλωσε την αλλαγή της διεύθυνσης έδρας και κατοικίας ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι σκόπιμα απέκρυψε τις μεταβολές αυτές με σκοπό να είναι αδύνατη η ανεύρεσή του.

Από όλα τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα προέκυψε ότι τα Τιμολόγια για τα οποία παρασχέθηκαν τα ζητηθέντα στοιχεία ή διενεργήθηκε έλεγχος ή υποβλήθηκαν δηλώσεις της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010 είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής και καταλογίσθηκαν παραβάσεις που αφορούν την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και εκδόθηκαν αποφάσεις επιβολής προστίμου οι οποίες οριστικοποιήθηκαν (λόγω μη επίτευξης διοικητικής επίλυσης διαφοράς ή προσφυγής).

Επειδή από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, αλλά ούτε και με την παρούσα προσφυγή προσκομίσθηκε, οποιοδήποτε στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα η πραγματοποίηση της δαπάνης και η νομιμότητα των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων .

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, καθώς οι από 31/12/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Ενόψει των ανωτέρω τα πέντε (5) φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, καθαρής αξίας 75.610,00 € πλέον Φ.Π.Α. 14.365,90€ έκδοσεως του επιτηδευματία «.....με Α.Φ.Μ.» κρίνονται εικονικά ως προς τη συναλλαγή, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §§ 1, 9, 10, 11 & 14, 18 § 9 του ΠΔ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997 και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης τεχνικής εταιρίας «» **με ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητακαι με έδρα, επί της οδού και : **α.** την επικύρωση της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ, Διαχειριστικής περιόδου 2007, **β. την επικύρωση** της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007) , **γ. Την ακύρωση** της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, λόγω παραγραφής και **δ. Την ακύρωση** της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007 λόγω παραγραφής, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση.

1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η με αριθμ. πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		77.075,76	152.685,76	152.685,76	75.610,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	71.035,33	52.132,83	52.132,83	18.902,50
	Χρεωστικό ποσό				
Πρόστιμο φόρου αρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας & Τόκοι αρθρου 53 ΚΦΔ			13.004,92	13.004,92	13.004,92
Ποσά προς επιστροφή		71.035,33	71.035,33	71.035,33	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		31.907,42	31.907,42	31.907,42
	για επιστροφή				

Υπ'αρ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ, Διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν 4337/2015.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
--	----------------------	-----------------------

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 & 5 ν. 4337/2015	30.244,00 (75.610,00 χ 40%)	30.244,00 (75.610,00 χ 40%)
---	---------------------------------------	---------------------------------------

Υπ'αρ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ(άρθρου 6 του Ν. 2523/1997), Διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2007

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν. 2523/1997	7.182,95	0,00

Υπ'αρ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ Διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2007

ΕΤΟΣ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
1/1/2007-31/12/2007	0,00	27.841,11	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.