



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
Fax: 213 1604567

Καλλιθέα 09/09/2020

Αριθμός Απόφασης: 1703

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .»

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

δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018) .

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

5. Το άρθρο 6 περ. 4 ΠΝΠ Α' 75/30.3.2020, όπως κυρώθηκε και ισχύει με το άρθρο 1 ν. 4684/2020 και Α.1122/2020 Κοινή Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ.

6. Την από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, εδρεύουσας επί της οδού, με ΑΦΜ, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ:

-Της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (Άρθρου 7 παρ.3 & 5 Ν.4337/2015), με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008 σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 1.908,85 ευρώ, για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 19.088,50 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 3.626,82 ευρώ ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

-Της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (Άρθρου 7 παρ.3 & 5 Ν.4337/2015), με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009 σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 1.356,60 ευρώ, για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 13.566,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 2.577,54 ευρώ ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

-Της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (Άρθρου 7 παρ.3 & 5 Ν.4337/2015), με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010 σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 544,50 ευρώ, για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 5.445,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 1.252,35 ευρώ

ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

-Της υπ'αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία οι δηλωθείσες ζημίες 76.009,06 ευρώ προσδιορίστηκαν σε 56.920,56 ευρώ μετά τη προσθήκη λογιστικών διαφορών, συνεπεία της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 19.088,50 ευρώ, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για τη διαχειριστική περίοδο 2008.

-Της υπ'αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία οι δηλωθείσες ζημίες 121.328,13 ευρώ προσδιορίστηκαν σε 107.762,13 ευρώ μετά τη προσθήκη λογιστικών διαφορών, συνεπεία της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 13.566,00 ευρώ, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για τη διαχειριστική περίοδο 2009.

-Της υπ'αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία οι δηλωθείσες ζημίες 64.514,75 ευρώ προσδιορίστηκαν σε 59.069,75 ευρώ μετά τη προσθήκη λογιστικών διαφορών, συνεπεία της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 5.445,00 ευρώ, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για τη διαχειριστική περίοδο 2010.

-Της υπ'αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 3.626,82 €, πλέον πρόσθετος φόρος 3.719,67€, ήτοι συνολικό ποσό 7.346,49 €, για τη διαχειριστική περίοδο 2008, λόγω μη αναγνώρισης για έκπτωση φορολογητέων εισροών και φόρου εισροών, συνεπεία της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 19.088,50 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 3.626,82 ευρώ ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

-Της υπ'αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 2.577,54 €, πλέον πρόσθετος φόρος 2.643,53€, ήτοι συνολικό ποσό 5.221,07 €, για τη διαχειριστική περίοδο 2009, λόγω μη αναγνώρισης για έκπτωση φορολογητέων εισροών και φόρου εισροών, συνεπεία της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 13.566,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 2.577,54 ευρώ ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

-Της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 παρ.1 ν.4472/2017), ποσού 1.813,41€ για τη διαχειριστική περίοδο 2008.

-Της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 παρ.1 ν.4472/2017), ποσού 1.288,77€ για τη διαχειριστική περίοδο 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1,όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

ΑΙΤΙΑ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ: Μετά τη λήψη του αριθ.πρωτ./06-04-2017 Πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αριθ.πρωτ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/10-04-2017), με το οποίο έγινε γνωστό ότι μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση με ΑΦΜ, προέκυψε ότι η παραπάνω επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή για τους λόγους που αναφέρονται αναλυτικά στην από 05/04/2017 έκθεση ελέγχου που συνέταξε.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε συναλλαγές με την παραπάνω επιχείρηση και συγκεκριμένα:

α) Για τη χρήση 2008, έλαβε δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 19.088,50€.

β) Για τη χρήση 2009, έλαβε δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.566,00€.

γ) Για τη χρήση 2010, έλαβε έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.445,00€. Η ελεγχόμενη έχει περαιώσει με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010, για τα φορ. έτη 2008 και 2009. Για τη χρήση 2010 δεν έχει ελεγχθεί.

Το παραπάνω δελτίο αποτελεί συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 καθώς περιήλθε μεταγενέστερα σε γνώση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ, και συνεπεία αυτού εκδόθηκε η με αριθ./05-11-2019 σχετική Εντολή Μερικού Ελέγχου (Επανέλεγχου) για τις χρήσεις 2008-2009-2010, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 και 68 § 2 του Ν 2238/1994 και τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 και ΠΟΛ. 1081/05.

Εκ μέρους της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών συντάχθηκαν οι από 30/12/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ, ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ & ΦΠΑ, και εκδόθηκαν οι επίδικες οριστικές πράξεις.

Οι διαπιστώσεις της σχετικής έκθεσης ΚΒΣ, έχουν ως ακολούθως:

<<Η εταιρεία - ΑΦΜ υπήρξε προμηθευτής της προσφεύγουσας οικοδομικών ειδών και κυρίως μπετονιερών. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα μεταπωλούσε το προϊόν μετά την προσθήκη μοτέρ στις μπετονιέρες. Προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010 και προέκυψε ότι είχε καταχωρήσει τα φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της, είχε υποβάλλει ορθώς όλες τις δηλώσεις ΦΠΑ (περιοδικές και εκκαθαριστικές) και είχε αποδώσει τον αναλογούντα φόρο. Επιπλέον, τα είχε περιλάβει και στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών χρήσης 2008, 2009 και 2010. Επί πλέον προσκόμισε αναλυτική καρτέλα της προμηθεύτριας - ΑΦΜ όπου εμφανίζονται τα τιμολόγια αγορών καθώς και ο τρόπος εξόφλησής τους. Πρόκειται για δελτία αποστολής- τιμολόγια μικρής αξίας τα οποία η ελεγχόμενη επιχείρηση τα εξοφλούσε με επιταγές πελατείας της ως είχε το δικαίωμα καθώς πρόκειται για μικρής αξίας φορολογικά στοιχεία (το μεγαλύτερο είναι αξίας 2.500€). Επίσης προσκόμισε αναλυτική κατάσταση πελατών της στην οποία φαίνονται οι πωλήσεις και οι ποσότητες των πωληθέντων εμπορευμάτων. Πρόκειται μόνο για μπετονιέρες και αποδεικνύει ότι η ελεγχόμενη μεταπωλούσε τα προϊόντα που αγόραζε από την επιχείρηση Επιπλέον προσκομίσθηκαν οι καρτέλες των υπαλλήλων που πραγματοποιούσαν τις παραγγελίες (τζίρος ειδών ανά πωλητή) όπου φαίνονται οι παραγγελίες που είχαν γίνει από τους πελάτες της για μπετονιέρες σε όλη την Ελλάδα. Για την ενίσχυση των παραπάνω η ελεγχόμενη προσκόμισε Ισοζύγιο αποθήκης ανά είδους εμπορεύματος όπως μπετονιέρα με μοτέρ, μπετονιέρα χωρίς μοτέρ, με διάκριση ανά χωρητικότητα σε λίτρα κ.α. όπου φαίνονται οι εισαγωγές και οι εξαγωγές των παραπάνω προϊόντων ανά κωδικό. Επιπρόσθετα, προσκόμισε φωτοαντίγραφο από τον τιμοκατάλογο της όπου παρουσιάζονται τα παραπάνω προϊόντα ανά κωδικό (τιμή πώλησης και φωτογραφία του προϊόντος).

Εν τέλει, η επιχείρηση δηλώνει ότι καμία σχέση δεν έχει με εικονικές συναλλαγές θεωρεί ότι το σημείωμα Διαπιστώσεων και οι συνακόλουθες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων είναι εσφαλμένες και πρέπει να ακυρωθούν καθώς κατά τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010 η επιχείρηση παρουσίαζε ραγδαία μείωση των πωλήσεων λόγω της κρίσης παρουσιάζοντας ζημιές και ως εκ τούτου δεν υπήρχε λόγος λήψης εικονικών τιμολογίων. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψιν το παραπάνω υπόμνημα της επιχείρησης δέχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία έστω και από τρίτο πρόσωπο και χαρακτήρισε τα φορολογικά στοιχεία **ΕΙΚΟΝΙΚΑ τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη**>>.

Με την από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος: Παραγραφή

2ος Λόγος: Δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία

3ος Λόγος: Η κρίση της φορολογικής αρχής ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από τρίτο πρόσωπο και ο χαρακτηρισμός των φορολογικών στοιχείων ως Εικονικών τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν μπορεί να έχει δυσμενείς συνέπειες και να δικαιολογεί την επιβολή φόρων και προστίμων, διότι ουδεμία σχέση έχω με τις φερόμενες ως εικονικές συναλλαγές.

Α.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο & 2° ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «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, 2)... 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) 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 τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1052/2007 σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται: «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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1,2 και του άρθρου 57 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή

του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 ορίζεται: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με 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, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:«5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, «από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου». Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) 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, με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου». Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, 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 υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η

διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχου διαπίστωση της προαναφερθείσας διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1194/2017(5 Δεκεμβρίου 2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «1. «Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.....3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990), 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 2397/1990).

Επειδή, ιδιαίτερος δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1002/2001 : «Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγιναν σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.3888/2010,ορίζεται ότι,

3..... Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα

4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί. Από την με ημερομηνία 14/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι,η προσφεύγουσα τη διαχειριστική περίοδο περαίωσε με τις διατάξεις του ν.3888/2010.Εξ άλλου όπως αναφέρεται στην ίδια έκθεση ελέγχου,λόγω της ύπαρξης νέων στοιχείων εκδόθηκε συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης που προβλέπει το άρθρο 19 του παραπάνω νόμου, το οποίο η προσφεύγουσα δεν αποδέχθηκε.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, στη προσφεύγουσα, από την Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών, για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2008,1-31/12/2009 και 1/1-31/12/2010 με αφορμή το αριθ.πρωτ./06-04-2017 Πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αριθ.πρωτ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ/10-04-2017), με το οποίο έγινε γνωστό ότι μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση με ΑΦΜ, προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή για τους λόγους που αναφέρονται αναλυτικά στην από 05/04/2017 έκθεση ελέγχου που συνέταξε.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα είναι λήπτρας εικονικών φορολογικών τιμολογίων πώλησης που εξέδωσε η ως άνω εταιρεία. Τα προαναφερθέντα στοιχεία περιήλθαν

σε γνώση της αρμόδιας για τη φορολογία της προσφεύγουσα Δ.Ο.Υ μετά την αποδοχή και την εξόφληση του σημειώματος περαίωσης ν.3888/2010 για τις χρήσεις 2008 & 2009 και σε κάθε περίπτωση μετά την παρέλευση της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, αλλά εντός της προθεσμίας της δεκαετούς προσφυγής. Οι επίδικες οριστικές πράξεις καταλογισμού εκδόθηκαν και επιδόθηκαν εντός του χρονικού αυτού διαστήματος, ήτοι την 31.12.2019 (για τη χρήση 2008), ενώ ο χρόνος της δεκαετούς παραγραφής για τις χρήσεις 2009 και 2010 είναι η 31.12.2020 και 2021 αντίστοιχα. Συνεπώς το δελτίο πληροφοριών & η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 84 και της περ.α΄ της παρ.2 του άρθρου 68 ν.2238/1994, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατά το άρθρο 84 παρ.1 του ΚΦΕ πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα άρθρα και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων φόρων και προστίμων για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008, 2009 και 2010 δεν είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται απορριπτέοι. Απορριπτέος κρίνεται και ο ισχυρισμός περί μη ύπαρξης νέων συμπληρωματικών στοιχείων.

Β.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΛΟΓΟ

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του π.δ. 186/1992 (Α΄ 84) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται:

Άρθρο 2 § 1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση

εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο “επιτηδευματίας”, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Άρθρο 12 § 1,9 ,10 και 11 1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.....

9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ.

11.Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες έκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο.

Άρθρο 18 § 2 και 9

18. 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.

Ειδικά 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 του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Κατ’ εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών. Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων (1.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού.....

9. 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 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι

παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την διάταξη του ν.2523/1997 : «.....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 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. 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, κατά έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβασή της λήψεως τιμολογίου εικονικού, 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 τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, Προς τούτο, αρκεί κατ' αρχήν να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς ,της φύσεως και του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατό 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 αν αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο] (βλ. ΣτΕ 1404/2015, 4629/2014, 116/2013, 505/2012, 1498, 4037- 4039/2011, 3528, 1126, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 347/2006, 511/2005). Έξαλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως {άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999, ΦΕΚΑ'97, Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ άρθρο 152 επ, και 96 παρ, 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού καταλείψει το βάρος απόδειξης μεταξύ των διαδίκων (ΣτΕ 1170/2012,505 /2012,1238/2018).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

α) σύμφωνα με το υπ' αριθμ./06-04-2017 Πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση με έδρα την αρμοδιότητας ΔΟΥ ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και προέκυψαν οι εξής διαπιστώσεις όπως

αναφέρονται στην από 05-04-2017 έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Συγκεκριμένα: «1.Τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων του ΣΔΟΕ και των άλλων υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και ειδικότερα ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγορών της ελεγχόμενης στις χρήσεις 2003 έως και 2011 κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο τους, αφού το 98% και πλέον των αγορών της που ελέγχθηκαν, κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ άρα δεν είχε την δυνατότητα στη συνέχεια να κατασκευάσει χωρίς α' β' ύλες

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ* (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	συνολο που ελεγχθηκε (3)+(4) (5)	ποσοστο αγορων που ελεγχθηκε (5):2) (6)	ποσοστο εικονικότητας αγορών που ελεγχθηκαν (4):(5) (7)
2003	6.306.133,95	477.876,95	5.230.311,01	5.708.187,96	90,52	91,63
2004	21.856.592,37	393.014,97	20.131.583,39	20.524.598,36	93,91	98,09
2005	16.352.848,94	43.073,15	16.134.274,89	16.177.348,04	98,93	99,73
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447,00	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100,00
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0,00	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100,00
2011	23.300,29	0,00	7.713.225,00	7.713.225,00	100,00	100,00

Το μεγάλο ποσοστό εικονικών αγορών, ως φαίνεται στον παραπάνω πίνακα (στήλη 7), έδινε τη δυνατότητα στην ελεγχόμενη να αποδίδει στο Δημόσιο μικρά ποσά Φ.Π.Α. – Φόρου Εισοδήματος και ακόμη τη δυνατότητα να εκδίδει φορολογικά στοιχεία προς τρίτους για ανύπαρκτες συναλλαγές και εκ του λόγου αυτού να καθίσταται ελκυστική στους διάφορους πελάτες της.

Στις περιπτώσεις δε που δεν είχε τη δυνατότητα να λάβει περισσότερα εικονικά φορολογικά στοιχεία και στην προσπάθεια της να μην προκαλεί φορολογικά δηλαδή σχέση αγορών – δαπανών και πωλήσεων, στις υποβληθείσες δηλώσεις – καταστάσεις, εμφάνιζε ποσά ανύπαρκτων αγορών-δαπανών, χωρίς παραστατικά.

2.Την μη ανταπόκριση της ελεγχόμενης στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστά αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζει την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

-Ο έλεγχος δεν δύναται να ελέγξει τον τρόπο διακίνησης των αγαθών για να διαπιστώσει π.χ. εάν η μεταφορά ήταν ανέφικτη λόγω όγκου ή βάρους των αγαθών εάν έγιναν πολλές μεταφορές την ίδια ημέρα με το ίδιο αυτοκίνητο

-να διενεργήσει ποσοτικό έλεγχο αποθεμάτων

-να διενεργήσει έλεγχο ταμείου

-το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν

-τα τεχνικά έργα που κατασκευάστηκαν

-τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων κλπ.

-του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου και των τεχνικών προδιαγραφών.

Όλα αυτά έχουν ως σκοπό να παρεμποδίσουν και να παραπλανήσουν τον φορολογικό έλεγχο και συνηγορούν στο ότι η ελεγχόμενη δεν επιθυμούσε την αποκάλυψη της εικονικότητας των συναλλαγών της.

3. Σε πολλές περιπτώσεις η ελεγχόμενη εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00€, προκειμένου να εξοφληθούν με μετρητά, πρακτική που συνηθίζεται στις εικονικές συναλλαγές, ειδικά μετά την 1.5.2002 που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ., όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.2992/2002 (υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή).

4. Σε όλες τις περιπτώσεις που ελέγχθηκαν τραπεζικοί λογαριασμοί βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, οι πληρωμές δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα σε πλείστες περιπτώσεις αφού η ίδια η ελεγχόμενη κατέθετε ποσά για λογαριασμό των ληπτών και στη συνέχεια επέστρεφαν στην ίδια την ελεγχόμενη (ανακύκλωση χρημάτων).

Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας.

5. Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ελεγχόμενης δήλωσαν από μόνοι τους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ότι έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών, του άρθρου 12 ν.3888/2010.

6. Πρόκειται περί επιχείρησης η οποία λειτουργεί από ετών, αρχικά με τη μορφή της Ο.Ε.

Η φήμη της ελεγχόμενης στην ελληνική αγορά ήταν κυρίως στον τομέα της επισκευής-διασκευής οχημάτων – διατηρώντας συνεργείο στην

Από την με αριθμό/19-12-2002 πράξη της συμβολαιογράφου (ΦΕΚ/13-2-2003), η οποία καταρτίσθηκε κατά την μετατροπή της ο.ε. σε α.ε., βάσει του Ισολογισμού Μετασχηματισμού της 31-12-2001 και από το ισοζύγιο Γενικού-αναλυτικών καθολικών σελ.253, την 01-01-2003 και από το με αριθμό/21-12-2001 βιβλίο Μητρώου Παγίων, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη διέθετε πάγιο μηχανολογικό εξοπλισμό, όπως γερανογέφυρα 15 τόνων, γερανογέφυρα 5 τόνων, Δράπανος-Μηχ/κός-τύπου-RNOC120-, τórνος-Μηχ/κός-TRENSIN, Κύλινδρος, Εξάρτημα Γερανογέφυρας, Γερανός-τύπου-ΚΛΑΡΚ, ηλεκτροσυγκολλητής-μεταχειρισμένος, Εξάρτημα γερανογέφυρας, Κύλινδρος, μακίτα ψαλίδι, Σκούπα με ψύκτρες κ.λ.π., συναφή με την προαναφερόμενη δραστηριότητα.

Όπως δε προκύπτει και από το με αριθμό πρωτοκόλλου/29-1-2016 έγγραφο του ΙΚΑ και τις επισυναπτόμενες καταστάσεις που μας απέστειλε, το προσωπικό που δήλωνε η ελεγχόμενη ότι απασχολούσε είχε την ειδικότητα του Ηλεκτρολόγου, οξυγονοκολλητή, του τορναδόρου, του χειριστή μηχανημάτων, του εφαρμοστή-συναρμολογητή, βαφέα,

ειδικότητες που συνάδουν με τη δραστηριότητα της επισκευής - διασκευής οχημάτων.(στο ΙΚΑ δηλώθηκαν οι εργαζόμενοι με κωδ. ειδικότητας 732010 ,821020, 871200,823010 στους κωδ. ΚΑΔ 3430 και 3410)

Βέβαια, σε όσες περιπτώσεις η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση των αγαθών συνάδει με τη δραστηριότητα της, η ελεγχόμενη δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της και τούτο γιατί αυτές ήταν κατά κύριο λόγο εικονικές-ανύπαρκτες.

Κάθε άλλη δραστηριότητα που προκύπτει από τα φορολογικά και λοιπά στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος και δεν είναι συμβατή με τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης δεν θα ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί. Όπως η κατασκευή τεχνικών έργων, π.χ.

-Κατασκευή δαπέδων και τοποθέτηση πλακιδίων

-Διαμόρφωση εκθεσιακού χώρου

-Τοποθέτηση γυψοσανίδων, ανακατασκευή και διαμόρφωση εκθεσιακών χώρων και εργασίες αποκατάστασης τοίχων κ βαφής

-Ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εγκαταστάσεις

-Χρονική συντήρηση τυροκομικής μονάδας

-Καθαριότητα Ολυμπιακών εγκαταστάσεων

Διότι αυτές οι κατασκευές δεν ήταν συναφείς με τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης αφού δεν διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών.

7.Πράγματι, η ελεγχόμενη, στις χρήσεις φαίνεται ότι απασχολεί **προσωπικό**, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση βαίνει μειούμενο.

Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ΕΥΟΣΜΟΥ (Αρ. πρωτ./29-1-2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

2003	2004	2005	2006	2007
45	46	36	23	23
2008	2009	2010	2011	
19	5	3	2	

Από τις δηλώσεις Φ.Μ.Υ. που υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη διαπιστώθηκε ότι για την χρήση 2003 απασχολούσε στην επιχείρηση 24 άτομα σχεδόν όλο τον χρόνο, με δηλωμένες εργάσιμες μέρες από 200 έως 306, οι οποίοι εργάζονταν ως εργάτες, οδηγοί, торναδόρος , λογιστές μπουγιατζής, ηλεκτρολόγος, 13 άτομα απασχολούσε με δηλωμένες εργάσιμες μέρες από 180 έως 148 μέρες και 9 άτομα απασχολούσε από 17 μέρες έως 98 μέρες. Οι περισσότεροι εργάζονταν ως εργάτες, οδηγός και ένας торναδόρος.

Η ίδια κατάσταση παρατηρείται και στην χρήση 2004.

Στις επόμενες χρήσεις 2005 έως 2008 παρατηρείται αισθητή μείωση του αριθμού των εργαζομένων.

Και τέλος τη χρήση 2009 απασχόλησε μόνο 5 άτομα, από τους οποίους οι δύο είναι υπάλληλοι γραφείου.

Τις χρήσεις 2010 και 2011 δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις Φ.Μ.Υ.

Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ δηλώθηκαν 3 άτομα και 2 αντίστοιχα.

Το προσωπικό που απασχολούσε η επιχείρηση σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ
	2003	2004	2005	2006	2007
ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	9.883.374,00	22.449.795,26	16.404.567,16	20.593.766,01	29.421.752,60
	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	
	2008	2009	2010	2011	
ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	19	5	-	-	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΕΣΟΔΑ	27.120.359,68	22.086.305,39	14.278.330,40	8.204.954,57	

Επιπρόσθετα διαπιστώνεται ότι σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται αισθητά και ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 Στην χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με την χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδα διπλασιάζονται.

Στις χρήσεις δε 2009, με 5 άτομα από τα οποία τα δύο είναι υπάλληλοι γραφείου δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39 ευρώ, 2010 με προσωπικό που δεν δηλώθηκε, αφού δεν υποβλήθηκε δήλωση Φ.Μ.Υ. δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 14.278.330,40 ευρώ και 2011 επίσης δεν δηλώθηκε απασχολούμενο προσωπικό δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 8.204.954,57ευρώ.

8.Από τον έλεγχο διαπιστώνεται ότι οι επιχειρήσεις που λαμβάνουν φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη είναι οικονομικά εύρωστες επιχειρήσεις. Υπάρχουν επιχειρήσεις που ασχολούνται με τον κατασκευαστικό κλάδο, όπως επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες ή κατασκευάζουν τεχνικά έργα ή πραγματοποιούν πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών.

Αυτές λοιπόν οι επιχειρήσεις μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκουν τη μη καταβολή ή τη μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις την τακτοποίηση λογιστικών – φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής. Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με

φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες. Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

Για όλους τους παραπάνω λόγους και λόγω της μεγάλης διάρκειας του φορολογικού ελέγχου (από το 2006), του μεγάλου αριθμού των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων, του μεγάλου αριθμού των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, των διατάξεων περί παραγραφής για την κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου και της μη ανταπόκρισης της ελεγχόμενης στα αιτήματα του ελέγχου, ο έλεγχος κρίνει όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της , στις χρήσεις 2003 έως και 2011, τα οποία δεν ελέγχθηκαν από άλλες υπηρεσίες, **εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.**»

β) Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα εκ μέρους της προσφεύγουσας στοιχεία που αφορούν τη δικαιολόγηση των επίδικων συναλλαγών, διαπίστωσε ότι οι αγορές των εμπορευμάτων –προϊόντων που αναφέρονται στα επίδικα τιμολόγια, έχουν πραγματοποιηθεί, έχουν πληρωθεί με επιταγές πελατών της προσφεύγουσας και τα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, τα ληφθέντα εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας φορολογικά στοιχεία ήταν τυπικά νόμιμα, καθόσον δεν προκύπτει ότι ήταν πλαστά, έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ και προέρχονται από **φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο**, το οποίο για τις υπό κρίση χρήσεις όπως προκύπτει από το σύστημα *elenxis* έχει υποβάλλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, ΦΠΑ, δηλώνει αμοιβές προσωπικού, είναι κάτοχος δύο (2) ΙΧ φορτηγών αυτοκινήτων μικτού βάρους 5000 & 18000 κυβικών, έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών –προμηθευτών και επομένως **είναι πρόσωπο συναλλακτικά υπαρκτό**.

Η προσφεύγουσα, συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία με το ως άνω νομικό πρόσωπο και έλαβε τα επίδικα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε αυτό, εξοφλώντας αυτά με επιταγές πελατείας της, καθόσον η αξία του μεγαλύτερου εξ αυτών δεν υπερβαίνει το ποσό των 2.500,00 ευρώ, υπολαμβάνοντας καλοπίστως ότι ήταν πράγματι αυτό το πρόσωπο που εκτέλεσε τις συμφωνηθείσες συναλλαγές.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος ενώ δέχεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές δεν παρέχει επαρκή αιτιολογία για την κρίση του ότι αυτές είναι εικονικές και πραγματοποιήθηκαν από τρίτο πρόσωπο (εικονικά ως προς το πρόσωπο).

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία , με ΑΦΜ

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

α.Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

- 1.Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015: Μηδέν
2. Πρόστιμο ΦΠΑ :Μηδέν
- 3.Φόρος Εισοδήματος : Μηδέν
- 4.ΦΠΑ : Μηδέν

β.Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

- 1.Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015: Μηδέν
2. Πρόστιμο ΦΠΑ :Μηδέν
- 3.Φόρος Εισοδήματος : Μηδέν
- 4.ΦΠΑ : Μηδέν

γ.Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

- 1.Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015: Μηδέν
2. Πρόστιμο ΦΠΑ :Μηδέν
- 3.Φόρος Εισοδήματος : Μηδέν
- 4.ΦΠΑ : Μηδέν

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης
Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .