



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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@aade.gr

Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 28/01/2021

Αριθμός Απόφασης: 118

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στα (.....), νόμιμα εκπροσωπούμενης κατά **α)** της με αριθμ. .../2020 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, **β)** της με αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.12.2009-31.12.2009, **γ)** της με αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 και **δ)** της με αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1.1.2009-31.12.2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 15.536,75€, καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997.

Με την αριθμό .../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 39.778,01€ και πρόσθετος φόρος ύψους 43.119,37€, ήτοι συνολικό ποσό 82.897,38€ καθώς δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο φόρος εισροών που αντιστοιχεί στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Με την αριθμό .../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 20.164,44€

και προσαυξήσεις, ύψους 21.858,25€, ήτοι συνολικό ποσό 42.022,69€.

Με την αριθμό/2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 65.417,89€, καθώς έλαβε και καταχώρησε έντεκα (11) εικονικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 163.544,72€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1,12§1,§9§10,§11,§14, 18§2 και 30§4 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 66 του ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Για την ανωτέρω επιχείρηση εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ../28-01-2020, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διενέργεια εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων – στοιχείων και έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων για εισόδημα και ΦΠΑ αντίστοιχα, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2009-31/12/2009, με αφορμή την έκθεση ελέγχου του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. που διαβιβάστηκε με το αριθμ. πρωτ./17-01-2020 έγγραφο και αφορά την ελεγχόμενη επιχείρηση του με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο υδραυλικού εξοπλισμού και εξοπλισμού θέρμανσης καθώς και σχετικών παροχών, βάσει της οποίας προκύπτουν νέα συμπληρωματικά στοιχεία για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα εταιρία στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, η επιχείρηση του εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης κατά τη διαχειριστική χρήση 2009, λήπτης των οποίων ήταν και η ελεγχόμενη εταιρεία.

Συγκεκριμένα από το παραπάνω πληροφοριακό δελτίο προκύπτει ότι η ελεγχόμενη έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «..... κατά τη διαχειριστική χρήση 01/01/2009-31/12/2009, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων.

α/α	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΣΤΗ ΔΗΛΩΣΗ	Δ.Ο.Υ.	ΠΛΗΘ.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ	ΕΤΟΣ
19				11	163.544,72	2009

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., ο έλεγχος προέβη σε νέα εκκαθάριση του φόρου αναπροσαρμόζοντας τις εισροές της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου ως προς τις φορολογητέες δαπάνες, δεδομένου ότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας), προϋπόθεση αναγνώρισης μιας δαπάνης είναι η ύπαρξη νομίμου παραστατικού, γεγονός που δεν συντρέχει στη συγκεκριμένη περίπτωση. Συνεπώς, ο έλεγχος απέρριψε από τις εισροές – δαπάνες της προσφεύγουσας επιχείρησης, την αξία των συγκεκριμένων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως μη νόμιμων παραστατικών, ύψους

163.544,72€ πλέον Φ.Π.Α. 31.073,50€, για τη χρήση 2009, καταλογίζοντας τον ΦΠΑ που αναλογεί σ' αυτά.

Το πόρισμα του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. αποτυπώθηκε στο υπ' αριθμ. ../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο επιδόθηκε στην ελεγχόμενη την 27/05/2020 και στο υπ' αριθμ. ../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο επιδόθηκε στην ελεγχόμενη την 14/07/2020. Η προσφεύγουσα δεν προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. για να διατυπώσει τις απόψεις της.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η αξίωση του Δημοσίου είναι παραγεγραμμένη, διότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς τα επικαλούμενα στοιχεία είχαν περιέλθει σε γνώση των φορολογικών αρχών από 9.5.2012, οπότε έγινε και η κατάσχεση των στοιχείων του προμηθευτή με την αριθμ./9.5.2012 έκθεση κατάσχεσης από το Σ.Δ.Ο.Ε.
2. Η δυνατότητα επιβολής φόρων και προστίμων δεν υφίσταται, καθότι οι επίδικες χρήσεις έχουν περαιωθεί με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, ενώ στη συνέχεια υπέστη τακτικό φορολογικό έλεγχο με την υπ' αριθμ. ... εντολή ελέγχου που είχε εκδοθεί στις 22.12.2014 όπου οι καταλογιστικές πράξεις του ελέγχου αυτού ακυρώθηκαν λόγω παραγραφής με την αρ. ../2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου (Β' Τριμελές)
3. Ελλιπής και παράνομη η κοινοποίηση της σχετικής εντολής ελέγχου δεδομένου ότι η εταιρεία είχε λυθεί και τεθεί σε εκκαθάριση.
4. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων – μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 11 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία

παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 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... 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 το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε 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.»

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 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 συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣΤΕ 1623/2015).

Επειδή, εξάλλου, νομολογιακά έχει κριθεί, ότι ο επανέλεγχος που διενεργείται βάσει του άρθρου 68 παρ 2 του ν. 2238/1994, περιορίζεται αποκλειστικά στα νέα στοιχεία, μη δυνάμενος να διενεργήσει άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και επειδή υποχρεούται να αποδεχτεί κατά τα λοιπά τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου, διότι αντικείμενο του επανελέγχου είναι αποκλειστικά η αξιοποίηση μόνον των νέων στοιχείων.

Επειδή με τη με αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-04-2001) έγινε δεκτό ότι: α) κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/1986 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000, τα πορίσματα και οι διασταυρώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο 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.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) 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 έγινε 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...Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. 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 περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφλωαννίων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία, η οικεία Αρχή, προκειμένου να εκδώσει τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις, μπορεί είτε να συντάξει τη σχετική 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 ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣτΕ 3953-54/2012, 2122/2012, 3705/2011, 459/2009, 3293/2008, 572-574/2007).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «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 προσηκόντα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **57 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,
- 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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «3. 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.»

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 του Υπουργείου Οικονομικών της Δ/σης ελέγχων έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, όπου ορίζεται ότι: «....Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανόμενου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ κατά τα παραπάνω) η 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 5ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω (ως προς τον ΦΠΑ), μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 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.».

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

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 9§3,4 του ν. 3888/2010 : 3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. 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.** Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου. «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: στ) Οι συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1066/2011: «1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί.»

Επειδή η προσφεύγουσα **δεν εξόφλησε την οφειλή** που βεβαιώθηκε με το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010, δεν έχει επέλθει περαίωση της επίδικης χρήσης και ως εκ τούτου δεν υφίστανται οριστικά φύλλα ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου (2009).

Επειδή, ο τακτικός έλεγχος που διενεργήθηκε στον με την αριθμ./22-12-2014 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και η απαλλακτική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου που επικαλείται (..../2019) αφορούν, τόσο διαφορετική χρήση (2008) όσο και διαφορετικό πρόσωπο και δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη. Στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος αυτός, αφορούσε την ατομική του επιχείρηση (με ΑΦΜ) και όχι την ομόρρυθμη εταιρεία, την οποία εκπροσωπεί σαν διαχειριστής και είναι εκείνη που προσφεύγει με την παρούσα προσφυγή. Συνεπώς και ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009) έχει υποβληθεί η αριθμ. καταχ./13-04-2010 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και η με αρ./10-05-2010 αρχική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της με αριθμ./2020 εντολής ελέγχου, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ και της φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ο επανέλεγχος διενεργήθηκε με αφορμή το με αριθμ./17-01-2020 πληροφοριακό δελτίο της ..Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τη διαχειριστική χρήση από 01/01/2009 έως 31/12/2009 και μεταξύ των ληπτών συμπεριλαμβάνεται

και η προσφεύγουσα εταιρεία, το οποίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του αρ. 84, της παρ. 2 του αρ. 68 του ν. 2238/94 και της παρ. 5 του αρ. 9 του ν. 2523/97, με το δικαίωμα του Δημοσίου στην κρινόμενη υπόθεση να παραγράφεται στις 31/12/2020.

Συνεπώς, ορθά διενεργήθηκε ο επίμαχος έλεγχος και εκδόθηκε το πρόστιμο του ΚΒΣ και η διορθωτική πράξη του φόρου εισοδήματος, λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων για την υπό κρίση χρήση, η έκδοση δε και κοινοποίηση αυτών πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2020, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, σε ότι αφορά την πράξη ΦΠΑ και το πρόστιμο του αρ. 6 του ν. 2523/97, η ύπαρξη αρχικής πράξης αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις των άρθρων 49 και 57 του νόμου 2859/2000, σε συνδυασμό με την αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ. 1125/2004 του Υπ. Οικονομικών, όπου γίνεται ρητή αναφορά για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης μετά την παρέλευση στη φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, υποβλήθηκε για την εν λόγω χρήση η με αριθμ./10-05-2010 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., έστω και αν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο με βάσει τα προαναφερόμενα, δε συντρέχει περίπτωση δεκαετούς παραγραφής, κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για τη χρήση 2009 έχει παραγραφεί την 31/12/2015. Τα ανωτέρω, τυγχάνουν εφαρμογής και στο πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 εφόσον γι' αυτό, ως κύρια φορολογία θεωρείται η φορολογία περί Φ.Π.Α. (2859/2000).

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός** για τις εν λόγω πράξεις

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη ορθής κοινοποίησης της εντολής ελέγχου

Επειδή, με το άρθρο 22 του Εμπορικού Νόμου, ως αυτό ίσχυε κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι « *Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικό της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλες τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένες παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν επωνυμίαν*».

Επειδή, με το άρθρο 777 του Αστικού Κώδικα, που εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις των προσωπικών εταιρειών, ορίζεται ότι: «Η εταιρεία λογίζεται ότι εξακολουθεί και μετά τη λύση της,

εφόσον το απαιτούν οι ανάγκες και ο σκοπός της εκκαθάρισης. Από τη λύση παύει η εξουσία των διαχειριστών εταιρών».

Επειδή, αν λυθεί ομόρρυθμη εταιρεία και περατωθεί η εκκαθάριση ή δεν υπάρξει στάδιο εκκαθάρισης αυτής, νομίμως εκδίδεται πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου επ' ονόματι της λυθείσας εταιρείας, εφόσον δε αυτή ανάγεται σε διαχειριστική περίοδο κατά την οποία υφίστατο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, όμως η επ' ονόματι της εκδοθείσα καταλογιστική πράξη πρέπει να κοινοποιηθεί προς όλους τους εταίρους οι οποίοι μπορούν να ασκήσουν ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσφυγή, είτε όλοι μαζί, είτε ο καθένας χωριστά είτε μερικοί από αυτούς ΣΤΕ 2579/1998. Δ.Πρωτ.Αθ.6526/2005).

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία λύθηκε στις 27/03/2015 με τελευταίο διαχειριστή τον ομόρρυθμο εταίρο κ. με Α.Φ.Μ.:, συνάγεται ότι, ορθώς και νομίμως κοινοποιήθηκαν οι πράξεις της προσφεύγουσας εταιρείας στον ίδιο ως ομόρρυθμο μέλος αυτής και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων – μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ.

285/2012 απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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

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 65 του Ν.4174/2013 *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»*.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και ΔιΔικ 1995,1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή, στις με ημερομηνία θεώρησης 31/08/2020 Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ., Φορολογίας Εισοδήματος και Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α αναφέρονται τα κάτωθι για την εκδότρια των στοιχείων:

«ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΤΩΝ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΑΠΟ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ

Κατόπιν όλων των παραπάνω εκτεθέντων, ο έλεγχος για την ελεγχόμενη χρήση 2009, βασιζόμενος στην εν γένει συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, που είναι:

α) η αποφυγή εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της έναντι του Δημοσίου, μέσω της μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων όλων των φορολογιών.

β) η αποχώρησή της και στην ουσία η εξαφάνισή της από τη δηλωθείσα επαγγελματική της έδρα, χωρίς μέχρι σήμερα να ενημερωθεί η υπηρεσία μας, για αλλαγή της διεύθυνσης λειτουργίας της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§1 ν. 2859/2000 και του άρθρου 10§4 του ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ).

γ) η πραγματοποίηση πωλήσεων μεγάλης αξίας εκ μέρους της επιχείρησης, χωρίς να έχει καθόλου αγορές πρώτων υλών και εμπορευμάτων κατά τις αντίστοιχες χρονικές περιόδους, καθώς επίσης και αναφορικά με το αντικείμενο εργασιών του ελεγχόμενου (Χονδρικό Εμπόριο Υδραυλικού Εξοπλισμού Θέρμανσης καθώς και Σχετικών Παροχών). Δηλώθηκε ως πελάτης (αγορές) μόνο από δύο αντισυμβαλλόμενους με αντικείμενο εργασιών «Ασύρματες τηλεπικοινωνιακές δραστηριότητες – Vodafone και Υπηρεσίες που παρέχονται από Καφετέρια.

δ) η μη απασχόληση προσωπικού

ε) το μικρό μέγεθος της δηλωθείσας ως έδρας επί της οδού (ισόγειο κατάστημα 35,00 τ.μ. αποτελούμενο από υπόγειο και πατάρι) και η μη ύπαρξη υποκαταστημάτων, δεν δικαιολογεί τον μεγάλο όγκο των συναλλαγών που έχουν δηλωθεί από τρίτους.

ζ) το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος είναι κάτοχος του με αρ. κυκλ..... Ι.Χ. μοτοσυκλέτας και δεν διαθέτει άλλο όχημα (επιβατικό ή φορτηγό), προκειμένου να δικαιολογείται η μεταφορά μεγάλου όγκου εμπορευμάτων.

η) η μη ύπαρξη υλικοτεχνικής υποδομής. Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων από την έναρξης της επιχείρησης, ενώ δεν έχει δηλωθεί ως πελάτης από επιτηδευματίες στο εσωτερικό της χώρας την ελεγχόμενη χρήση, με δραστηριότητα σχετική με το αντικείμενο εργασιών του. Συνεπώς, δεν έχει προμηθευτεί πάγιο εξοπλισμό, πρώτες ύλες και εμπορεύματα, προκειμένου να έχει τη δυνατότητα να λειτουργήσει.

θ) η μεγάλη γεωγραφική διασπορά των αντισυμβαλλομένων, που έχουν δηλώσει ως προμηθευτή την ελεγχόμενη επιχείρηση (Αττική, Ηράκλειο Κρήτης, Πρέβεζα, Ιωάννινα, Πτολεμαΐδα, Ρόδος, Πάτρα), δημιουργώντας ένα ευρύ δίκτυο πελατών, δεν δικαιολογείται από μια νεοσύστατη επιχείρηση χωρίς υλικοτεχνικές υποδομές και χωρίς δαπάνες μεταφοράς, προώθησης ή διαφήμισης.

ι) η μη υποβολή δηλώσεων καταστάσεων συμφωνητικών από ενάρξεως καταχωρίσεως τους στο σύστημα NEO TAXIS.

κ) το γεγονός ότι το κατασχεμένο Τ.Π.Υ από το Σ.Δ.Ο.Ε, έχει διατηρηθεί χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σχετική πράξη θεώρησης.

λ) το γεγονός ότι το κατασχεμένο Τ.Π.Υ από το Σ.Δ.Ο.Ε, αναγράφει ως αντικείμενο εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης (εκδότριας) «Συνεργείο Καθαρισμού – Υλικά», δραστηριότητα, η οποία δε έχει γνωστοποιηθεί στην υπηρεσία μας.

μ) το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20§1 του Π.Δ 186/92 που υπέβαλαν διάφοροι τρίτοι, έχει εκδώσει τα κάτωθι παραστατικά στοιχεία:

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΛΑΒΑΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε. – Δ.ΗΛΕ.Δ. – ΤΜΗΜΑ Δ' ΓΙΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 2009

ΧΡΗΣΗ 2009 - ΔΗΛΩΘΗΚΕ ΩΣ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ ΑΠΟ:						
A/A	A.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΥΠ.	Δ.Ο.Υ.	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
1			0	6311	2	21.300,00
2			0	6211	1	12.180,00
3			0	1136	4	43.000,00
4			0	1139	3	22.000,00
5			0	1112	1	7.400,00
6			0	1732	3	10.768,11
7			0	6311	4	39.800,00
8			0	4531	1	7.400,00
9			0	1159	1	9.000,00
10			0	1303	1	3.916,00
11			0	7542	3	34.775,00
12			0	1112	1	10.840,00
13			0	8110	1	18.920,00
14			0	1136	2	24.985,00
15			0	2334	1	500,00
16			0	1204	1	3.950,00
17			0	1136	1	7.600,00
18			0	1206	28	141.013,00
19			0		11	163.544,72
ΣΥΝΟΛΑ:					70	582.891,83

.....
οδηγείται στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση λειτούργησε με κύριο σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επομένως, το σύνολο των εκδοθέντων στοιχείων στην ελεγχόμενη χρήση, όπως αυτά εμφανίζονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20§1 του Π.Δ 186/92 από δηλώσεις τρίτων, εκδόθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων των διατάξεων των άρθρων και 18 §§ 2, 9 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις άρθρων 2§1, 12§1 & 30 του ίδιου Π.Δ. και κρίνονται ως εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, σύμφωνα με την έννοια του άρθρου 66 § 5 του ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2017».

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων τιμολογίων, από την προσφεύγουσα επιχείρηση, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της και τα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (ΣΔΟΕ) που αφορούν τόσο την εκδότρια επιχείρηση όσο και την λήπτρια επιχείρηση, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ως αναλυτικά περιγράφονται στο κεφάλαιο 4 «ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από 31/08/2020 Έκθεσης ελέγχου του άρθρου 7 § 3&5 του ν. 4337/2015, της Δ.Ο.Υ., η οποία έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της ..' Δ.Ο.Υ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 31-08-2020, εκθέσεις ελέγχου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015 και επανελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθμ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2009-31/12/2009

Α. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3&5 ν. 4337/2015 με αριθμό/2020: 65.417,89€

Β. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ 6 του ν. 2523/1997) με αριθμό .../2020: 0,00 €

Γ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό .../2020 για τη χρήση 2009:

Οικονομικό έτος 2010	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	39.778,01 €	0,00
Πρόσθετοι φόροι	43.119,37 €	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	82.897,38 €	0,00€

Δ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/2020: 42.022,69€

	Βάσει Ελέγχου (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)
Φορολογητέα Κέρδη ή ζημιές	100.822,21	100.822,21
Φόρος που αναλογεί	20.164,44	20.164,44
Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής	21.858,25	21.858,25
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	42.022,69	42.022,69

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
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.