



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31.3.2021

Αριθμός απόφασης: 1129

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Τ. Β' 5597/21.12.2020).

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

3. 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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 13-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ , που εδρεύει στη οδός , κατά των: α) Υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) Υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ.

Περίοδου 01/01/2012 - 31/12/2012, γ) Υπ' αριθμ/2020 ΑΕΠ-/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§ 3&5- ν. 4337/2015, διαχ. Περίοδου 01/01/2012--31/12/2012 δ) Υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ. Περίοδου 01/01/2012 -- 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 21/4/2020 κάτωθι εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας: α) εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/1994, β) εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000, γ) εφαρμογής των διατάξεων του ν.2523/1997 και 4472/2017, δ) εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 & Επιβολής Προστίμων άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 με την συνημμένη σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος με αριθ./2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Σερρών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αρ./2020 ΑΕΠ/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§ 3&5- ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 4.344,00ευρώ (21.720,00 X 20 %).

Η παράβαση αφορά σε **λήψη δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη** τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 21.720,00 €,εκδόσεως της επιχείρησης «.....- Α.Φ.Μ.», κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3δ', του ν. 4337/2015. Ειδικότερα η προσφεύγουσα έλαβε τα κάτωθι τιμολόγια:

	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ/ΑΡΙΘΜΟΣ/Η ΜΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ (ΕΥΡΩ)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ΕΥΡΩ)	Φ.Π.Α. 23% (ΕΥΡΩ)	ΣΥΝΟΛΟ (ΕΥΡΩ)
1	ΤΠΥ/2012	ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΑΛΩΔΙΩΝ, ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΑΜΕΡΩΝ, ΣΕΙΡΗΝΩΝ, ΣΤΑΘΕΡΟΠΟΙΗΤΩΝ ΤΑΣΕΩΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟ ΚΥΚΛΩΜΑΤΟΣ			7.000,00	1.610,00	8.610,00

2		H/Y 3,2 GHZ AMD	2 TEM	650,00			
		ΟΘΟΝΕΣ TFT 19" LG	2 TEM	90,00			
		ΕΚΤΥΠΩΤΕΣ ΠΟΛΥΜΗΧΑΝ/ΤΑ CANNON BMP250	2 TEM	250,00			
	ΤΔΑ/2012	ΣΤΑΘΕΡΟΠΟΙΗΤΕΣ ΤΑΣΕΩΣ 220V	4 TEM	380,00	14.720,00	3.385,60	18.105,60
		ΚΑΜΕΡΕΣ ΥΠΕΡΗΘΡΩΝ ΑΠΟΚ.40 M	17 TEM	240,00			
		ΣΥΡΗΝΕΣ 220V 300W	25 TEM	180,00			
		ΚΑΛΩΔΙΟ ΘΩΡΑΚΙΣΜΕΝΟ 8χ2	800 M	330,00/MET PO			
ΣΥΝΟΛΑ					21.720,00	4.995,60	26.715,60

Β) Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. Περιόδου 01/01/2012--31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού ποσού Φ.Π.Α. 4.575,61 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 4.826,35€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.401,96€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 και 49 του ν.2859/2000.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 και την μη αναγνώριση των δηλωθεισών με τις υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας δύο (2) ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 21.720,00 €,εκδόσεως της επιχείρησης «.....»-
Α.Φ.Μ.

Γ) Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. , διαχ. Περιόδου 01/01/2012—31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.497,80 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 (ήτοι 4.995,60 X 50%), ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή της επιστράφηκε, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 του ΦΠΑ.

Δ) Με την υπ' αριθμ/2020 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 4.398,30€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 4.639,33€, ήτοι συνολικά ποσό 9.037,63€ .

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2012, η καθαρή αξία δύο (2) εικονικών ως προς το

πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων ποσού 21.720,00 €, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα, εκδόσεως της επιχείρησης συνολικής εκδόσεως της επιχείρησης «.....- **Α.Φ.Μ.**

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ. Αριθμ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της με αριθμό/2018 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) & Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/12) της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η οποία διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφο της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια επιχείρηση «..... **Α.Φ.Μ.**, στους λήπτες των φορολογικών στοιχείων αυτής, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, καθώς και στον βασικό προμηθευτή αυτής, ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η φερόμενη ως εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση «.....- **Α.Φ.Μ.** δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμμία από τις συναλλαγές που φέρεται ότι πραγματοποίησε και είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά από την ως άνω επιχείρηση ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος «.....».

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Για την εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων αρχικά κατά την ημέρα που της παραδόθηκαν τα επίμαχα υλικά κατέβαλε έναντι της αξίας τους σε μετρητά, μετά από έντονες πιέσεις και κατά παράκληση του διαχειριστή της (καθώς κατά δήλωσή του είχε έντονη ανάγκη μετρητών), προκαταβολή ύψους 5.000 ευρώ.
...μετά το πέρας των εργασιών-την ολοκλήρωση της τοποθέτησης των υλικών, του κατέβαλε έναντι των άλλων οφειλών του προς αυτόν, σε μετρητά πάλι, μετά από όμοιες έντονες πιέσεις του, το ποσό των 7.000 ευρώ. Από τότε έως και την ολοσχερή εξόφληση και του δεύτερου τιμολογίου έκανε τμηματικές καταβολές προς εξόφλησή του.
- Καλοπιστία της προσφεύγουσας. Δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι η εκδότρια εταιρεία ήταν φορολογικά υπαρκτή αφού τα εκδοθέντα κατά το χρόνο εκείνο φορολογικά στοιχεία της είναι γνήσια, δηλαδή έχουν εκδοθεί από νομίμως θεωρημένα μπλοκ τιμολογίων.
- Η χρήση 2012 έχει παραγραφεί την 31-12-2018, εφόσον δεν υπάρχει αρχικό φύλλο ελέγχου και επιπλέον δεν προκύπτει ότι η χρήση 2012 έχει περαιωθεί με οποιονδήποτε τρόπο, τόσο για την φορολογία Εισοδήματος όσο και για το Φ.Π.Α.
- Η φορολογική αρχή είχε ήδη την αφορμή ελέγχου από το έτος 2018 όταν με το υπ' αριθμό/2018 έγγραφο του ελέγχου ζητήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Λαμίας φωτοαντίγραφα των συναλλαγών μεταξύ της ελεγχόμενης επιχείρησης και της εταιρίας
- Η επιχείρηση του προσφεύγοντος καθόλο το κρίσιμο χρονικό διάστημα παρουσίαζε σημαντικότερη δραστηριότητα, για την οποία έχουν εχουν επιδειχθεί στη φορολογική αρχή

και ελεγχθεί όλα τα φορολογικά παραστατικά καθώς και τα τηρούμενα βιβλία, τα οποία κατά τα λοιπά δεν έχουν αμφισβητηθεί.

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΝΑ ΕΠΙΒΑΛΛΕΙ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1/12 -31/12/2012.

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 του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «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 όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1154/2017, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κλπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1, 4 του ν.2238/94 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου 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,»

Επειδή στο άρθρο 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ορίζονται τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

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 ΕΕ 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.»

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν 2238/94 και 39 §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. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣτΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣτΕ 1426/2000.

Ιδιαίτερα 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 στην 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 συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και

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 υπόψη 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' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης 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 υποβληθείσης 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 υποβληθείσης 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, στην προκειμένη περίπτωση τα νέα στοιχεία που αφορούσαν την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 (οικονομικό έτος 2013) περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας με την υπ' αριθμ./2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) & Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/12) της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η οποία διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφο της ίδιας Δ.Ο.Υ. ήτοι μετά την λήξη της πενταετούς παραγραφής την 31/12/2018. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων φόρων και προστίμων λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2012 στις 31-12-2023.

Επειδή, το παραπάνω στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να το εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η χρήση 2012 έχει παραγραφεί την 31-12-2018, εφόσον δεν υπάρχει αρχικό φύλλο ελέγχου και επιπλέον δεν προκύπτει ότι η χρήση 2012 έχει περαιωθεί με οποιονδήποτε τρόπο, τόσο για την φορολογία Εισοδήματος όσο και για το Φ.Π.Α.

Ο ισχυρισμός αυτός θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από την έκθεση απόψεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Λαμίας, η προσφεύγουσα υπήχθη στις διατάξεις περαίωσης χωρίς έλεγχο των άρθρων 13-17 του ν.3296/2004 (αυτοέλεγχος), υποβάλλοντας στις 11.6.2013 την υπ' αριθμ./2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2013 (χρήσης 2012), με συμπληρωμένο τον πίνακα «Ι» του εντύπου Ε3 της δήλωσης με τίτλο «ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη αυτοελέγχου με βάση το άρθρο 15 του ν. 3296/2004. Επομένως τα διαλαμβανόμενα στην με αριθμό/2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) & Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/12) της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η οποία διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφο της ίδιας Δ.Ο.Υ., αποδεδειγμένα δεν είχε υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά το χρόνο υποβολής των "αυτοελεγχόμενων" κατά τα άρθρα 13 έως και 16 του ν.3296/2004 δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. χρήσεως 2012, τα στοιχεία αυτά αποτελούν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 του ν. 2238/94, 49 παρ 3 του ν. 2859/2000, και 17§2 του ν.3296/2004, «συμπληρωματικά στοιχεία» με βάση τα οποία μπορεί να διενεργηθεί συμπληρωματική εγγραφή (και επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. – Φ.Π.Α.) εντός δεκαετίας (άρθ. 84§4 του ν.2238/94, 57§2 του ν.2859/2000, 9§5 του ν.2523/97), ήτοι μέχρι 31.12.2023.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή είχε ήδη την αφορμή ελέγχου από το έτος 2018 όταν με το υπ' αριθμό/2018 έγγραφο του ελέγχου της ζητήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. Λαμίας φωτοαντίγραφα των συναλλαγών της με την εταιρία
Η υπ' αριθμ./2018 εντολή ελέγχου, στην οποία αναφέρεται η προσφεύγουσα και η σχετική αρ. πρωτ./2018 πρόσκληση, βάσει της οποίας είχε προσκομίσει στον έλεγχο τα δύο

επίμαχα φορολογικά στοιχεία, εκδόθηκε βάσει του αρ. πρωτ./2018 δελτίου πληροφοριών που απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Σερρών στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου που διενεργούσε η Δ.Ο.Υ. Σερρών στην εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, επιχείρηση

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις της παράγρ. 1 του **άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013**(Κ.Φ.Δ.), με τις οποίες ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

«1. Εγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου....

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

*Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία**, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]*». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παρ. 27^α του Ν. 4646/2019**(ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται ότι:

«27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για

περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 21/4/2020 , ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2012, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Β) Ως προς την εικονικότητα των ληφθέντων επίμαχων φορολογικών στοιχείων

(υπ' αριθμ./2020 ΑΕΠ-/2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§ 3&5- ν. 4337/2015)

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «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 αξία».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές συναλλαγές έγιναν πραγματικά και καταβλήθηκε πλήρως το αντίτιμο αυτών από την επιχείρηση

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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 σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές

πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, στην με αριθμό 1168/2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) & Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/12) της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η οποία διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμ./2019 έγγραφο της ίδιας Δ.Ο.Υ. και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της με ημερομηνία θεώρησης 21/4/2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 & Επιβολής Προστίμων άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, αναφέρονται τα κάτωθι σχετικά με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων «.....»- **Α.Φ.Μ.**

«ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΔΕΙΚΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (σελ. 16)»

«Λαμβάνοντας υπόψη όλα όσα ανωτέρω αναφέρουμε σχετικά με της ελέγχους και την έρευνα που πραγματοποίησε η Υπηρεσία καταλήξαμε με απόλυτη βεβαιότητα στο συμπέρασμα ότι τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της επιχείρησης «....., , Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. Σερρών», κρίνονται ως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό της για της παρακάτω κυρίαρχους λόγους:

1. Επειδή παρότι αναζητήθηκε η εκδότρια επιχείρηση στην δηλωθείσα από την ίδια έδρα στην δεν βρέθηκε. Η έδρα της επιχείρησης διαπιστώθηκε κατά την επίσκεψη του ελέγχου ότι πρόκειται για μια παλαιά αποθήκη μέσα στην οποία υπήρχαν μόνο παλαιοί υπολογιστές και άλλα (Αντικείμενα που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

2. Το γεγονός ότι μετά από έγγραφες προσκλήσεις του ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν τα θεωρηθέντα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα παραστατικά αγορών - δαπανών.

3. Ότι από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε ότι είχε πραγματική εμπορική δραστηριότητα, ενώ από τον έλεγχο των καταστάσεων προμηθευτών - πελατών προέκυψε ότι δηλώθηκε ως πελάτης τρίτων από μια μόνο επιχείρηση, η οποία διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργεί.

4. Ότι η ελεγχόμενη δεν απασχόλησε προσωπικό για της εργασίες που εκτέλεσε

5. Το γεγονός ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο έλεγχος περιβάλλονται από όλα τα φορολογικά στοιχεία που χαρακτηρίζουν της ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, της:

α) Έκδοση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας χωρίς αντίστοιχες αγορές, β) Εξόφληση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας «τοις μετρητοίς» και επιμελής αποφυγή έκδοσης στοιχείων αξίας μεγαλύτερης των 15.000,00 €.....

13. Επειδή το σύνολο των αγορών της ήταν από ανύπαρκτη επιχείρηση και συγκεκριμένα από την επιχείρηση , ΑΦΜ, χονδρικό

εμπόριο επίπλων, χαλιών και φωτιστικών εξοπλισμών, με έδρα την
.....,

Επειδή από της κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν προκύπτει ο τρόπος πληρωμής για τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αγοράς με εκδότη την επιχείρηση ΑΦΜ».

Επειδή από την με ημερομηνία θεώρησης 21/4/2020 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας αλλά και τις έγγραφες απόψεις της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτουν επιπροσθέτως και τα κάτωθι:

- Η προσφεύγουσα, η οποία κλήθηκε να τεκμηριώσει τις συναλλαγές της με την εκδότρια επιχείρηση, δεν κατέθεσε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών μεταξύ αυτής και της εκδότριας, ούτε την καλή της πίστη.

- Δεν υπέδειξε τον τρόπο που ήρθε σε επαφή με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, ούτε τα στοιχεία του νόμιμου εκπροσώπου της με τον οποίο έγιναν οι συνεννοήσεις.

- Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν εξόφλησε το συνολικό ποσό των επίμαχων τιμολογίων μέσω τραπεζικού συστήματος, όπως είχε υποχρέωση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 10§6 του Κ.Φ.Α.Σ.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να αναγνωρισθεί η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπό της ως λήπτη των ως άνω τιμολογίων.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με

τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχάς, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε **σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)** και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση επιχείρησης «.....- **Α.Φ.Μ.** ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα της, δεν είχε υλικοτεχνική υποδομή, δεν απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις ως άνω υπηρεσίες προς την προσφεύγουσα.

Επειδή όταν διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, όπως στην προκειμένη περίπτωση, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας (σελ. 33 –Κρίση του ελέγχου επί των απόψεων της ελεγχόμενης),

«ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη:

- Τη γενικότερη εικόνα που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία, καθώς και από το διαδίκτυο, από την οποία προκύπτει σαφώς, ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση πράγματι δραστηριοποιήθηκε στην παροχή υπηρεσιών ασφαλείας,
- Την προσκομιζόμενη κίνηση τραπεζικού λογαριασμού στην οποία εμφανίζονται καταθέσεις εμβασμάτων, με αιτιολογία έναντι εξοφλήσεως συγκεκριμένων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, που απορρέουν από την υλοποίηση συμβάσεων έργου που είχε συνάψει με πελάτες της, ενώ παράλληλα από τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης δεν προκύπτουν αξιόλογες αγορές υλικών καθώς και λήψεις υπηρεσιών, τέτοιες ώστε να ανταποκρίνονται στην πλήρη εξυπηρέτηση των συμβατικών της υποχρεώσεων.
- Το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ: ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα της, δεν είχε υλικοτεχνική υποδομή, δεν απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις ως άνω υπηρεσίες προς τον ελεγχόμενο,
- Το γεγονός ότι η εξόφληση των επίμαχων δύο φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 26.715,60 ευρώ, έγινε με τμηματικές καταβολές μετρητών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §2 του Κ.Β.Σ., όπως τροποποιήθηκε με την περ.α΄ της §25 του άρθρου 19 του ν.3842/2010,

και καθώς από τα προαναφερόμενα εμφανίζεται, ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εκτέλεσε τα έργα, για τα οποία προσκόμισε στην υπηρεσία μας συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, ιδιωτικά συμφωνητικά καθώς και κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού από τις οποίες προκύπτει η καταβολή ποσών από πελάτες, τα έργα των οποίων, η ελεγχόμενη επιχείρηση, είχε αναλάβει να φυλάττει βάσει συμβατικής υποχρέωσης, τις υπηρεσίες και τα υλικά αυτά όμως που η ελεγχόμενη χρειάστηκε για την υλοποίηση των συμβατικών της υποχρεώσεων, τα προμηθεύτηκε ενδεχομένως, από επιχειρήσεις οι οποίες επειδή δεν ήθελαν για ευνόητους λόγους (αποφυγή φορολογίας) να εμφανίσουν τα έσοδά τους, δεν εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία,

κρίνει ότι στοιχειοθετείται η εικονικότητα των τιμολογίων που έλαβε ο ελεγχόμενος από την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ:, **ως προς το πρόσωπο του εκδότη αυτών.**

Το γεγονός όμως ότι η ελεγχόμενη:

- Δεν υπέδειξε τον τρόπο που ήρθε σε επαφή με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, ούτε τα στοιχεία του νόμιμου εκπροσώπου της με τον οποίο έγιναν οι συνεννοήσεις,
- Δεν εξόφλησε το συνολικό ποσό των επίμαχων τιμολογίων μέσω τραπεζικού συστήματος, όπως είχε υποχρέωση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 18 §2 του Κ.Β.Σ., όπως τροποποιήθηκε με την περ.α΄ της §25 του άρθρου 19 του ν.3842/2010 και την ΠΟΛ.1249/2013,

αποδεικνύει ότι δεν ενήργησε ως καλόπιστος λήπτης αυτών, ούτε ως καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα».

Επειδή συνεπώς ο έλεγχος της ΔΟΥ Λαμίας δεν στηρίχθηκε μόνο στις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών ως προς τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου, αλλά πραγματοποίησε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και ως προς την προσφεύγουσα – λήπτρια του φορολογικού στοιχείου, με αποτέλεσμα, λόγω των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, να γίνει δεκτός από τον έλεγχο ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή και να καταλογιστεί **η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.**

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίζεται από την προσφεύγουσα οποιοδήποτε στοιχείο που να αντικρούει το πόρισμα του ελέγχου και να τεκμηριώνει τη μη εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:
«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς επεβλήθη στην προσφεύγουσα πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ', του ν. 4337/2015, ήτοι ποσό ίσο με το 20% της αξίας των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων.

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση αφενός η φορολογική αρχή τεκμηρίωσε την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αφετέρου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι ισχυρισμοί του κρίνονται στο σύνολό τους απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Γ) Ως προς το Φ.Π.Α.

(οι προσβαλλόμενες υπ' αριθμ./2020 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48Α του ν. 2859/.2000 ορίζεται ότι:

1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 §12 ν.1882/1990:

«12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: "1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή."

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα τις με ημερομηνία θεώρησης 10/12/2019 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., ύστερα από τη διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων λήψης-αποδοχής δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 21.720,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- **Α.Φ.Μ.**, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση **διενήργησε έκπτωση του αναλογούντος φόρου εισροών** ποσού 4.995,60 ευρώ των εικονικών φορολογικών στοιχείων αυτών, συμπεριλαμβάνοντας την αξία τους στις φορολογητέες εισροές των αρχικών και τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., δ' τριμήνου του έτους 2012.

Κατόπιν αυτών, α) ορθά αφαιρέθηκε κατά τον έλεγχο από το σύνολο των φορολογητέων εισροών η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, **διότι επειδή πρόκειται για μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, δεν μπορεί να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 4.995,60, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν.2859/2000.**

β) ορθά επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή της επιστράφηκε, ως λήπτριας εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν 2859/2000 του ΦΠΑ.

Δ) Ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος

(υπ' αριθμ./2020 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013)

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος τα δύο (2) ληφθέντα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 21.720,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....-
Α.Φ.Μ. καταχωρήθηκαν στη στήλη των εξόδων του τηρούμενου βιβλίου εσόδων-εξόδων της προσφεύγουσας και συμπεριελήφθησαν στο σύνολο των δαπανών που εκπέσθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης κατά τον υπολογισμό των καθαρών κερδών.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω προέκυψε όφελος από την καταχώρηση των συγκεκριμένων τιμολογίων, όσον αφορά το φόρο εισοδήματος, ορθά ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων απέρριψε τις ως άνω δαπάνες που περιλαμβάνονται στα εικονικά τιμολόγια, ήτοι ποσό 21.720,00 €, και τις καταλόγισε ως λογιστική διαφορά σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.31 του ν.2238/94 31 και του άρθρου 18 παρ.2 του ΠΔ186/92 (Κ.Β.Σ.)

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 21/4/2020 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας: α) εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/1994, β) εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000, γ) εφαρμογής των διατάξεων του ν.2523/1997 και 4472/2017, δ) εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 & Επιβολής Προστίμων άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 και της συνημμένης σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος με αριθ./2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 13-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την επικύρωση των προσβαλλομένων πράξεων: α) Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ. Περιόδου 01/01/2012--31/12/2012, γ) της υπ' αριθμ./2020 ΑΕΠ-/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7§ 3&5- ν.4337/2015, διαχ. Περιόδου 01/01/2012--31/12/2012 δ) της υπ' αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ. Περιόδου 01/01/2012--31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

Α) Κ.Β.Σ.

Υπ' αριθ./2020 ΑΕΠ-/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3&5 του ν.4337/2015

Πρόστιμο περ. δ' παρ. 3 άρθρου 7 ν. 4337/2015: ποσό € 4.344,00 (21.720,00 X 20 %).

Β) Φ.Π.Α.

α) Υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Χρεωστικό υπόλοιπο	4.575,61
Πρόσθετοι φόροι λόγω ανακριβείας	4.826,35
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.401,96

β)/2020 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ

πρόστιμο άρθρου 6 ν.2523/1997 Ποσό: 4.995,60X 50%= 2.497,80 €

Γ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Υπ' αριθμ./2020 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

Χρεωστικό ποσό	4.398,30
Πρόσθετοι φόροι λόγω ανακριβείας	4.639,33
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.037,63

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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

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.