



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/05/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1602

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

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. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 από 20-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κάτοικος, κατά της με αριθ./13-10-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για το οικονομικό έτος 2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./13-10-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για το οικονομικό έτος 2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 20-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /13-10-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού 1.378,39€, πρόσθετος φόρος ποσού 1.514,30€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά). Η διαφορά φόρου προέκυψε με την αφαίρεση από τον έλεγχο από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών το σύνολο της καθαρής αξίας και της αξίας Φ.Π.Α. αντίστοιχα τεσσάρων (4) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του «.....» με ΑΦΜ: για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 5.993,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.378,39€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το αρ. Πρωτ.: Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2019 /25-11-2019 (αριθ. Πρωτ. Εισερχομένου Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ /27-11-2019) έγγραφο της η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, το από 18/11/2019 Δελτίο Πληροφοριών Εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) / Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) με συνημμένη την από 21/10/2019 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.) και Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) από τα οποία προκύπτουν τα εξής:

Η επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο άλλων χρωμάτων επίχρισης και βερνικιών, παρασκευασμένων στεγανωτικών και γενικές κατασκευαστικές εργασίες για κτίρια, με έδρα στην, Α.Φ.Μ., εξέδωσε προς την επιχείρηση, ΑΦΜ, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 5.993,00 € πλέον Φ.Π.Α.

Κατόπιν αυτού η Δ.Ο.Υ ΧΑΛΚΙΔΑΣ διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 με την υπ' αριθ. /05-12-2019 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. , για τις Φορολογίες Φ.Π.Α , Εισόδημα και έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και αφετέρου τις διαπιστώσεις που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ συντάχθηκαν οι από 13/10/2020 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), Προστίμου άρθρου 7 παρ 3&5 του ν. 4337/2015, Φ.Π.Α (ν.2859/2000) και Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν. 2523/1997). Με βάση την έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (εφαρμογής των διατάξεων ν.2859/2000) ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΧΑΛΚΙΔΑΣ εξέδωσε την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη.

Με την αρ. πρωτ./20-11-2020 ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της, παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} Λόγος: Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών, οι οποίες ήταν πραγματικές, καθώς ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ βασίστηκε μόνο στα πορίσματα που αναφέρονται στο πληροφοριακό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Επιπλέον τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο των συναλλαγών και η προμηθεύτρια ήταν υπαρκτό φορολογικό πρόσωπο.

2^{ος} Λόγος: Το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο για την φορολογική περίοδο 2012 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΛΟΓΟ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 19 του ν.3842/2010: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, 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 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « 5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 ή δελτίου αποστολής 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 πραγματοποιησεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου 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), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015: « Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/2016, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου «Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, 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 του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (βλ. ΔΕΦ ΘΕΣΣΑΛ 41/2002, ΣτΕ 1315/1991, ΔιΔικτ. 4ος, 1992, σ. 987, το οποίο νομολογεί- σε προκειμένου για έκθεση ελέγχου του άρθρου 47 παρ. 3 του ΚΦΣ-Π.Δ.99/1977).

Επειδή, σύμφωνα με την από 13/10/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Εφαρμογής των διατάξεων ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ ΧΑΛΚΙΔΑΣ αναφέρεται ότι : «Μετά την παραπάνω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και κατόπιν του υπ αριθμόν/27-11-2019 Πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την οντότητα με ΑΦΜ εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.993,00 ευρώ.....»

Επειδή στο ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο επισυνάφθηκε η από 21/10/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.) και Ν. 4093 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για τα έτη 2012-2014 η οποία αφορά σε έλεγχο που έγινε στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ.: και δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο άλλων χρωμάτων επίχρσης και βερνικιών, παρασκευασμένων στεγανωτικών και γενικές κατασκευαστικές εργασίες για κτίρια.

Επειδή στην ανωτέρω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται μεταξύ άλλων:
«Θ. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

*Ο έλεγχος αποφαινεται ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. προς διάφορες επιχειρήσεις είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** στο σύνολο τους για τους κάτωθι λόγους:*

1. Η ελεγχόμενη έχει αποχωρήσει από την έδρα της το 2005 και το φυσικό πρόσωπο δεν εντοπίστηκε σε καμία γνωστή διεύθυνση.
2. Η ελεγχόμενη δεν έχει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, αφού δεν δηλώνεται από καμία επιχείρηση στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών — προμηθευτών ως πελάτης. Η ελεγχόμενη δεν έχει ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες.
3. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό αφού είναι αναπόγραφο στον ασφαλιστικό φορέα.
4. Η ελεγχόμενη δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της. Επιπροσθέτως, από τις συγκεντρωτικές τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να έχει μισθώσει τον εξοπλισμό αυτό.
5. Η περιγραφή των εμπορευμάτων στα φορολογικά στοιχεία προς την είναι αόριστη, δεν προκύπτει σύνδεση ποιοτικής διάκρισης των πωλούμενων ειδών με την αξία, ενώ ουσιαστικά η ποσότητες των πωλούμενων ειδών περιγράφονται σε δέματα και κιβώτια.
6. Η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φ.π.α. από το έτος 2007 και έκτοτε, δηλώσεις εισοδήματος, φ.μ.υ. και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών — προμηθευτών από ενάρξεως.
7. Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων προς την φέρεται να πραγματοποιείται με επιταγές εκδόσεως των πελατών της λήπτριας επιχείρησης. Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε ότι μετά από οπισθογραφήσεις της, δεν εισπράττονται ούτε οπισθογραφούνται από αυτήν αλλά εισπράττονται από τον κ.
8. Το όχημα με το οποίο φέρονται να εκτελούνται οι μεταφορές των πωληθέντων εμπορευμάτων ανήκει στην επιχείρηση Για τις μεταφορές δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία ενώ το συγκεκριμένο πρόσωπο εμπλέκεται ενεργά με την παρόλο που δεν εμφανίζεται να έχει εμφανή σχέση με την ελεγχόμενη επιχείρηση.
9. Από τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών δεν προέκυψαν στοιχεία εξόφλησης της ελεγχόμενης από την επιχείρηση, αφού η εν λόγω επιχείρηση δεν κινεί τον μοναδικό της τραπεζικό λογαριασμό και οι επιταγές που καταλήγουν σε αυτήν από την μετά από οπισθογράφηση της δεν οπισθογραφούνται ή εισπράττονται από την ελεγχόμενη.
10. Η φερόμενη βασική της πελάτης επιχείρηση του έτος 2013 διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και είναι επίσης προμηθευτής της με συνολική αξία τιμολογίων.
11. Η ελεγχόμενη έχει κριθεί ως εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές της από το 2005 έως και το 2009 με την επιχείρηση με ΑΦΜ
12. Η ελεγχόμενη δεν εντοπίστηκε και ως εκ τούτου δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ. /06-082018 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα.
13. **Πρόκειται ουσιαστικά για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση.**

Τα τέσσερα (4) τιμολόγια πώλησης -δελτία αποστολής που εξέδωσε η ελεγχόμενη προς την επιχείρηση το 2012 συνολικής καθαρής αξίας 103.785,00€ είναι και πλαστά αφού είναι εκτός των θεωρηθέντων στην οικία Δ.Ο.Υ..»

Επειδή στην από 13/10/2020 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ αναφέρεται ότι:

«Από τις εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία και από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν στα βιβλία και συμπεριελήφθησαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία με εκδότη την επιχείρηση
ΑΦΜ»:

Πίνακας 1

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
07/12/2012	TIM-ΔΑ 64		1.187,00	273,01
19/12/2012	TIM-ΔΑ 157		1.810,00	416,30
23/12/2012	TIM-ΔΑ 160		1.378,00	316,94
18/12/2012	TIM-ΔΑ 156		1.618,00	372,14
		ΣΥΝΟΛΑ	5.993,00	1.378,39

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το υπ αριθμόν/27-11-2019 Πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, χαρακτηρίζει τα παραπάνω τιμολόγια εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.....»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών προσκομίζοντας σχετικά στοιχεία.

Επειδή, δεν προσκομίσθηκε οιοδήποτε στοιχείο θα μπορούσε να αποδείξει την καλή πίστη προς την εκδότρια επιχείρηση, όπως, ενδεικτικά, στοιχεία επικοινωνίας με αυτή ή επίσκεψης σε εγκαταστάσεις της ή άλλα έργα που τυχόν έχει πραγματοποιήσει η εκδότρια και αποτέλεσαν κριτήριο επιλογής της για την προμήθεια των συγκεκριμένων υλικών.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλεγχος δεν στηρίχτηκε σε πλημμελή αιτιολογία, αντίθετα στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), ν.4337/2015 ν.2523/1997 και του ν.4174/2013, δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών και επιπλέον δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της λήπτριας εταιρείας κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΛΟΓΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις παρ.2 του άρθρου 46 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:«1. Μετά την 1.1.2014,

για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

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

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.

2.....

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.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι

συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). 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, 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. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

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. 27α 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, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, στην κρινόμενη προσφυγή, αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν το από 18/11/2019 Δελτίο Πληροφοριών από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στο οποίο είχε συνημμένα την έκθεση μερικού ελέγχου του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και Ν. 4093 (Κ.Φ.Α.Σ.) η οποία αφορούσε σε έλεγχο που έγινε στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:.....

Επειδή το προαναφερθέν Δελτίο Πληροφοριών αναφέρεται στον με ΑΦΜ ως λήπτη εικονικών στοιχείων από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ.: για την χρήση 2012.

Επειδή η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των παραπάνω τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, η με αριθ./13-10-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 εκδόθηκε εντός του 2020.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και καταλογισμού, του επίμαχου φόρου στην κρινόμενη χρήση 2012, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό και επιβολή φόρων και προστίμων στη χρήση 2012 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης (13-10-2020) πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2023. **Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.**

Επειδή αρχικά ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ εξέδωσε το υπ' αριθμό/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 και 62 του ν.4174/2013 και τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις. Ο έλεγχος έκρινε ότι τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι ανακριβή για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο καθώς ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο της συναλλαγής. Ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές εξωλογιστικά και αφαίρεσε από το σύνολο των φορολογητέων εισροών την συνολική καθαρή αξία των εικονικών τιμολογίων ύψους 5.993,00€ και από το Φ.Π.Α εισροών τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων ύψους 1.378,39€. Ο προσφεύγων σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος ελέγχου προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφα των βιβλίων και των φορολογικών στοιχείων και αιτήθηκε να γίνει προσδιορισμός με λογιστικό τρόπο. Εν συνεχεία ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι η αξία των εικονικών τιμολογίων, που λήφθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση, δεν είναι μεγάλης έκτασης ώστε να επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων αποδέχτηκε το αίτημα του προσφεύγοντα και αφαίρεσε από τις φορολογητέες εισροές το σύνολο της καθαρής αξίας των εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων ύψους 5.993,00€ και από το Φ.Π.Α. εισροών τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων ύψους 1.378,39€.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/10/2019, έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (εφαρμογής των διατάξεων ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./20-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ./13-10-2020

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας.

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

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/13-10-2020) Οικ. έτους 2013 (Χρήσης 2012)

Διαφορά φόρου	1.378,39
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.514,30
Καταλογιζόμενο ποσό	2.892,69

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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 .