



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

Καλλιθέα, 23/07/2021

Αριθμός Απόφασης: 2196

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

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 1440/Τ.Β'/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 υπ' αριθμόν 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 αριθμό πρωτοκόλλου/18-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στο της οδού, στη θέση, Τ.Κ....., κατά των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		05-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 7 §§3 & 5 – ν.4337/2015	01/01/2010-31/12/2010	8.126,86€
2		05-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 7 §§3 & 5 – ν.4337/2015	01/01/2011-31/12/2011	10.138,39€
3		05-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 7 §§3 & 5 – ν.4337/2015	01/01/2012-31/12/2012	5.374,70€
4		05-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος	01/01/2010-31/12/2010	8.557,17€
5		05-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος	01/01/2011-31/12/2011	10.675,21€
6		05-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος	01/01/2012-31/12/2012	0,00€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παρ. 4 Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 05-11-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με αρ. πρωτ./18-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης 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:

Με την υπ' αριθ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 8.126,86€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §§3 & 5 του Ν. 4337/2015, λόγω έκδοσης δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας ύψους 20.317,14€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 12§6 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ) και του άρθρου 19§4 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66§5 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Με την υπ' αριθ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 10.138,39€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §§3 & 5 του Ν. 4337/2015, λόγω έκδοσης δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας ύψους 25.345,97€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 12§6 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ) και του άρθρου 19§4 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66§5 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Με την υπ' αριθ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 5.374,70€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §§3 & 5 του Ν. 4337/2015, λόγω έκδοσης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας ύψους 13.436,75€ κατά παράβαση των διατάξεων των

άρθρων 2§1 και 12§6 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ) και του άρθρου 19§4 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66§5 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου ποσού 4.063,43 € πλέον ποσού 4.493,74 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπά συμβεβαιούμενα πόσα), ήτοι σύνολο 8.557,17€.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου ποσού 5.069,19 € πλέον ποσού 5.606,02 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπά συμβεβαιούμενα πόσα), ήτοι σύνολο 10.675,21€.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, περιορίστηκε η φορολογητέα ζημία προς μεταφορά στα επόμενα έτη από 135.175,53€ σε 121.738,78€, ήτοι κατά 13.436,76€.

Ιστορικό

Αφορμή του παρόντος ελέγχου ήταν το με αριθμό Πρωτ./2019 δελτίο πληροφοριών, με την από 14-10-2019 πληροφοριακή έκθεση εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, τα οποία διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ λόγω αρμοδιότητας.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διενέργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 με την υπ' αριθ./2020 εντολής μερικού ελέγχου για την φορολογία Εισοδήματος και τον έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα ανωτέρω στοιχεία της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και αφετέρου τις διαπιστώσεις που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., συντάχθηκαν οι από 05/11/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) & επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §3 -Ν.4337/2015. Με βάση τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και παραβάσεων των χρήσεων 2010, 2011 και 2012 χωρίς να υπάρχει λόγος παράτασης του χρόνου παραγραφής.
- Οι συναλλαγές αγροτικών προϊόντων που είχε η προσφεύγουσα εταιρεία με τα μέλη της οικογένειας του , είναι πραγματικές και σε καμία περίπτωση δεν είναι εικονικές.
- Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των επίμαχων Εκθέσεων Ελέγχου.
- Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας .
- Εσφαλμένη αναγραφή στο υπ' αριθμ/2020 διαβιβαστικό της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ με το οποίο κοινοποιεί τα έγγραφα στην προσφεύγουσα εταιρεία αναφέροντας ότι το άρθρο των πράξεων επιβολής των προστίμων για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012, είναι το άρθρο 77 του Ν.4337/2015.... Τέτοιο άρθρο δεν υφίσταται στον Ν.4337/2015.

Ως προς το εμπρόθεσμο άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1273/ 2020 με θέμα: «Αναστολή και παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν.4174/2013» αναφέρεται ότι: «Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από την 9η Νοεμβρίου 2020 έως και την 31η Ιανουαρίου 2021 αναστέλλονται για εξήντα (60) ημέρες. Ειδικά η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16 Νοεμβρίου 2020 έως και την 31η Ιανουαρίου 2021, εφόσον έως τις 16 Νοεμβρίου 2020 δεν έχει εκδοθεί η σχετική απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής, παρατείνεται έως και τις 31.03.2021.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις μαζί με τις από 05/11/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) & επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §3 -Ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία με την με αριθ. πρωτ./2020 συστημένη επιστολή, η οποία κατατέθηκε στο κατάστημα των ΕΛΤΑ στην την 06/11/2020 (RE GR) και παρελήφθη από την προσφεύγουσα εταιρεία την 11/11/2020, και σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., θεωρείτε ότι νομίμως έχει κοινοποιηθεί στην προσφεύγουσα εταιρεία μέχρι της 24/11/2020, δηλαδή μετά την παρέλευση των δεκαπέντε (15) ημερών, από την ημερομηνία αποστολής.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας ασκήθηκε την 18/12/2020 εντός της προθεσμίας της δοθείσας παράτασης σύμφωνα με την Α.1273/ 2020, γίνεται δεκτό ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα.

Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012.

Ως προς το εισόδημα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 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. 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 έκδοσή 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, 4 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, 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, στην κρινόμενη προσφυγή, αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν το με αριθ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, στο οποίο είχε συνημμένα την από 14/10/2019 πληροφορική έκθεση εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), η οποία αφορούσε σε έλεγχο που έγινε στην εταιρεία με ΑΦΜ. για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012.

Στο προαναφερθέν Δελτίο Πληροφοριών αναφέρει την εταιρεία με ΑΦΜ. ως εκδότη εικονικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δικαιολογούν την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994, ήτοι συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου μετά το πέρας της πενταετίας. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, συμπληρώνεται ως προς το οικ. έτος 2011 (χρήση 2010), την 31-12-2016 το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011), την 31-12-2017 και ως προς το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), την 31-12-2018.

Επειδή, στην κρινόμενη προσφυγή, οι με αριθμ., και/2020 προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν, εντός του έτους 2020, ήτοι εντός της προβλεπόμενης, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994, δεκαετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, συμπληρώνεται ως προς το οικ. έτος 2011 (χρήση 2010), την 31-12-2021 το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011), την 31-12-2022 και ως προς το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), την 31-12-2023.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση, κατά το έτος 2020, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2011-2012-2013 (χρήσεις 2010-2011-2012), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον Κ.Β.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης

στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 34 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992): «... Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.».

Επειδή, στην κρινόμενη προσφυγή, οι με αριθμ., και/2020 προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν εντός του έτους 2020, ήτοι εντός της προβλεπόμενης δεκαετίας.

Επειδή, στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος και συνεπώς ακολουθεί την παραγραφεί του εισοδήματος (δεκαετία).

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, συμπληρώνεται ως προς το οικ. έτος 2011 (χρήση 2010), την 31-12-2021 το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011), την 31-12-2022 και ως προς το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), την 31-12-2023.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση, κατά το έτος 2020, οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα οικονομικά έτη 2011-2012-2013 (χρήσεις 2010-2011-2012), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Οι συναλλαγές αγροτικών προϊόντων που είχε η προσφεύγουσα εταιρεία με τα μέλη της οικογένειάς του , είναι πραγματικές και σε καμία περίπτωση δεν είναι εικονικές.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 του Π.Δ.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 <επιτηδεύματις>, 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 Π.Δ.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, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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, με το άρθρο 32 παρ.3 του ν. 4646/2019, εισήχθη στο άρθρο 36 του ν. 4174/2013 η παράγραφος 3 περίπτωση β' σύμφωνα με την οποία: «Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του Ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.».

Επειδή, με την περίπτωση β της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. 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).....

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)...ε) ...στ) ..ζ)...»

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 τις διαπιστώσεις του ελέγχου από 05/11/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) & επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §3 -Ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ αναφέρεται ότι:

«Στις 09/06/2020 αποστείλαμε στην ελεγχόμενη την με αριθμό πρωτ. πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με την οποία ζητούσαμε, να προσκομισθούν εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση της, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τις αντισυμβαλλόμενες με ΑΦΜ και με ΑΦΜ για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012, τα τηρούμενα βιβλία, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος καθώς και οποιαδήποτε στοιχεία διέθετε και τα οποία θεωρούσε ότι αποδεικνύουν τις εν λόγω συναλλαγές με τις ως άνω αντισυμβαλλόμενες (π.χ. ιδιωτικά συμφωνητικά, δελτία αποστολής εμπορευμάτων, φορτωτικά έγγραφα, αποδεικτικά εξόφλησης τιμολογίων κ.λπ.).

Αναποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση, προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των χρήσεων 2010, 2011 και 2012 καθώς τα ως κάτωθι φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν προς την επιχείρηση με ΑΦΜ

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΟ/ΑΡΙΘΜΟΣ/ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΑΓΑΘΟΥ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ (ΚΙΛΑ)	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΟΣ (ΕΥΡΩ)	ΑΞΙΑ (ΕΥΡΩ)	ΚΡΑΤΗΣΗ ΥΠΕΡ ΕΛΓΑ (ΕΥΡΩ)	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (ΕΥΡΩ)
1	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2010	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	2.244,00	0,90	2.019,60	10,10	1.999,40
2	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2010	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	2.218,00	0,90	1.996,20	9,98	1.976,24
3	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2010	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	3.060,00	0,90	2.754,00	13,77	2.726,46
4	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2010	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	3.856,00	0,90	3.470,40	17,35	3.435,70
5	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2010	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	4.057,00	0,90	3.651,30	18,26	3.614,78
6	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2010	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	2.572,00	0,90	2.314,80	11,57	2.291,66
7	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2010	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	2.053,00	0,90	1.847,70	9,24	1.829,22
8	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2010	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	886,00	0,90	797,40	3,99	789,42
9	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2010	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	83,00	0,90	74,70	0,37	73,96
10	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2010	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	1.512,00	0,92	1.391,04	6,96	1.377,12
11	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2011	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	1.881,00	0,92	1.730,52	4,33	1.726,19
12	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2011	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	1.181,00	1,00	1.181,00	2,95	1.178,05
13	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2011	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	1.477,00	0,95	1.403,15	3,51	1.399,64
14	Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων ...../2011	ΓΑΛΑ ΠΡΟΒΕΙΟ	2.933,00	0,95	2.786,35	6,97	2.779,38
ΣΥΝΟΛΑ					27.418,16	119,35	27.197,22

τα οποία στις 02/10/2020 η Υπηρεσία μας κατέσχεσε με την με αριθμό/2020, έκθεση κατάσχεσης βιβλίων - στοιχείων. Επίσης προσκομίσθηκε σε φωτοαντίγραφο το με αριθμό/2011 τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων που εκδόθηκε προς την με ΑΦΜ αξίας 1.407,90 € για αγορά πρόβειου γάλακτος ποσότητας 1.482,00 κιλών, ενώ μας δηλώθηκε προφορικά από τον διαχειριστή της ελεγχόμενης, ότι τα τιμολόγια που εκδόθηκαν προς την με ΑΦΜ δεν υπάρχουν στην κατοχή της, διότι είχαν σταλεί ταχυδρομικώς στην Επιχειρησιακή Δ/ση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής κατά την διενέργεια του ελέγχου από την συγκεκριμένη Υπηρεσία.

Όλα τα παραπάνω τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων, τόσο τα προσκομισθέντα όσο και τα αναφερόμενα τα οποία υπάρχουν σε ακριβή αντίγραφα στο φάκελο της υπόθεσης, βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.

Επίσης προσκομίσθηκαν δελτία αποστολής για την παραλαβή γάλακτος από την για τις χρήσεις 2010 και 2011, παραστατικά πληρωμών τόσο προς τις δύο αντισυμβαλλόμενες και όσο και προς τον, καθώς και αναλύσεις δειγμάτων γάλακτος για τις και από τον ΕΛΟΓΑΚ, στοιχεία τα οποία σχεδόν στο σύνολο τους υπάρχουν ήδη ως συνημμένα στο φάκελο της υπόθεσης που μας έχει αποσταλεί από την Επιχειρησιακή Δ/ση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Υπηρεσία μας τόσο στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που μας στάλθηκε από την Επιχειρησιακή Δ/ση Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής όσο και στα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι:

α) οι δύο αντισυμβαλλόμενες προμηθεύτριες πρόβειου γάλακτοςμε ΑΦΜ καιμε ΑΦΜ

- δεν υπάρχουν σαν κτηνοτρόφοι στα αρχεία της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΚΤΗΝΙΑΤΡΙΚΗΣ (ΔΑΟΚ) ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ και στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα Κτηνιατρικής, όπως προκύπτει από το αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφο τους,

- δεν έχουν υποβάλλει ΕΑΕ για τα έτη 2011-2012-2013 και ούτε έχουν λάβει ενισχύσεις από τον ΟΠΕΚΕΠΕ, όπως προκύπτει από το αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφο του,

β) ηδεν δήλωσε το εισόδημα από την πώληση πρόβειου γάλακτος προς την επιχείρηση για τα οικ. έτη 2011 & 2012 (χρήσεις 2010 & 2011) ποσού 20.317,14 € και 8.508,92 € αντίστοιχα, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις με αριθμούς/2011 και/2012,

γ) ηδεν δήλωσε το εισόδημα από την πώληση πρόβειου γάλακτος προς την επιχείρηση για τα οικ. έτη 2012 & 2013 (χρήσεις 2011 & 2012) ποσού 16.837,05 € και 13.436,75 € αντίστοιχα, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις με αριθμούς/2012 και/2013,

δ) για το έτος 2010 η επιχείρηση αναγράφει στα προσκομισθέντα ΔΕΛΤΙΑ ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ το όνομα τηςως κτηνοτρόφου και ως τόπος παραλαβής «ΕΔΡΑ ΜΑΣ» γεγονός που υποδεικνύει ότι οι αναγραφόμενοι ως «Κτηνοτρόφοι» προσκόμισαν τις ποσότητες γάλακτος στην έδρα της, γεγονός που προϋποθέτει την έκδοση στοιχείου διακίνησης, ήτοι Δελτίου αποστολής, από τους κτηνοτρόφους για τις συγκεκριμένες μεταφερθείσες ποσότητες γάλακτος. Όπως προκύπτει όμως από το ηλεκτρονικό σύστημα της Υπηρεσίας μας, η δεν έχει θεωρήσει κανένα φορολογικό στοιχείο,

ε) τον Ιανουάριο του 2011 οι αγορές γάλακτος της επιχείρησης από τηναναγράφονται στο τιμολόγιο με αριθμ./2011, στο οποίο ως μέσο μεταφοράς αναγράφεται το υπ. αριθμ. με ωφέλιμο φορτίο περίπου 2.120 κιλά. Όπως όμως προκύπτει από τα εκδοθέντα δελτία αποστολής που εμπεριέχουν το όνομα της για τον Ιανουάριο του 2011 και συγκεκριμένα στα υπ. αριθμ./2011,/2011,/2011 και/2011, μεταφέρονται ποσότητες 3.847, 3.581, 3.520 και 3.832 κιλών αντίστοιχα, οι οποίες είναι κατά πολύ μεγαλύτερες από όσο θα μπορούσε να μεταφέρει το αναγραφόμενο μεταφορικό μέσο,

στ) στα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση προς την για τις χρήσεις 2011 και 2012 δεν αναγράφονται οι αριθμοί των δελτίων αποστολής, ως είχε υποχρέωση, με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος των μεταφερόμενων ποσοτήτων,

ζ) τον Μάιο του 2011 οι αγορές γάλακτος της επιχείρησης από την αναγράφονται στο τιμολόγιο με αριθμ./2011, στο οποίο ως μέσο μεταφοράς αναγράφεται το υπ. αριθμ. με ωφέλιμο φορτίο περίπου 1.405 κιλά. Όπως όμως προκύπτει από τα εκδοθέντα δελτία αποστολής που εμπεριέχουν το όνομα της για τον Μάιο του 2011 και συγκεκριμένα στα υπ. αριθμ./2011,/2011,/2011,/2011 και/2011, μεταφέρονται

ποσότητες 3.137, 2.880, 3.736, 3.066 και 3.337 κιλών αντίστοιχα, οι οποίες είναι κατά πολύ μεγαλύτερες από όσο θα μπορούσε να μεταφέρει το αναγραφόμενο μεταφορικό μέσο,

η) η εκδότρια επιχείρηση παραδέχεται ότι εξέδωσε εικονικά τα με αριθμούς/2011/2011 Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων προς την και συγκεκριμένα αναφέρει στις από 09/02/2015 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ - ΑΝΤΑΓΩΓΗΣ κατά των του και (.....) (.....) του (.....), μεταξύ των άλλων και τα εξής: «...Τα ως άνω δύο εικονικά τιμολόγια εκδόθηκαν από την εταιρεία μας μετά από φιλική απαίτηση των εναγόντων, διότι τα είχαν απόλυτη ανάγκη όπως μας είπαν και μας παρακάλεσαν να τα εκδώσουμε για να τα καταθέσουν αρμοδίως, προκειμένου να τεκμηριώσουν την ιδιότητα της αλλοδαπής συζύγου του πρώτου ενάγοντα - αντεναγομένου, ως κτηνοτρόφου, με τις αναγκαίες από τον Νόμο ποσότητες για να ενταχθεί σε προγράμματα επιδότησης.

Σε κάθε περίπτωση ο αριθμός των ζώων του, δεν ήταν ποτέ δυνατόν να παράξουν τέτοιες μεγάλες ποσότητες γάλακτος και ποτέ δεν είχαν παράγει...».

Η ποσότητα γάλακτος των δύο κατά παραδοχή εικονικών τιμολογίων από την εκδότρια επιχείρηση, είναι 11.604 κιλά. Ποσότητα την οποία, σύμφωνα με τα δηλωθέντα της εκδότριας επιχείρησης, ο αριθμός των ζώων που ανήκαν στην οικογένεια και συγκεκριμένα στον (υιό της και σύζυγο της) όπως αναλυτικώς έχει περιγραφεί παραπάνω, δεν ήταν ποτέ δυνατόν να παράξουν. Όμως σύμφωνα με τα εκδοθέντα τιμολόγια από τον ίδιο αριθμό ζώων, η ελεγχόμενη «αγόρασε» το 2010, 22.541 κιλά πρόβειου γάλακτος, το 2011, 15.097 κιλά πρόβειου γάλακτος και το 2012 έως τον Ιούλιο, 14.717 κιλά πρόβειου γάλακτος.

Κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε, λαμβάνοντας υπόψη και τα ως άνω αναφερόμενα διαπιστώνουμε τα παρακάτω:

ΧΡΗΣΗ 2010:

Η ελεγχόμενη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1 και 12 § 6 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) εξέδωσε **εικονικά τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους**, κατά την έννοια των διατάξεων του τότε ισχύοντος άρθρου 19 § 4 του ν.2523/1997 και του άρθρου 66 § 5 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) τα ως κάτωθι τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων:

A/A	ΑΡΙΘΜ. ΤΙΜ. ΑΓΟΡΑΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ
1		31/01/2010	2.019,60	.....	.....
2		28/02/2010	1.996,20	.....	.....
3		31/03/2010	2.754,00	.....	.....
4		30/04/2010	3.470,40	.....	.....
5		31/05/2010	3.651,30	.....	.....
6		30/06/2010	2.314,80	.....	.....
7		31/07/2010	1.847,70	.....	.....
8		31/08/2010	797,40	.....	.....
9		05/10/2010	74,70	.....	.....
10		31/12/2010	1.391,04	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ			20.317,14		

ΧΡΗΣΗ 2011:

Η ελεγχόμενη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1 και 12 § 6 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) εξέδωσε **εικονικά τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους**, κατά την έννοια των διατάξεων του τότε ισχύοντος άρθρου 19 § 4 του ν.2523/1997 και του άρθρου 66 § 5 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) τα ως κάτωθι τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων:

A/A	ΑΡΙΘΜ. ΤΙΜ. ΑΓΟΡΑΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ
1		01/02/2011	1.730,52	.....	.....
2		01/03/2011	1.181,00	.....	.....
3		31/03/2011	1.403,15	.....	.....
4		30/04/2011	2.786,35	.....	.....
5		10/06/2011	1.407,90	.....	.....
6		10/06/2011	1.189,40	.....	.....
7		01/07/2011	1.767,00	.....	.....
8		30/07/2011	1.587,66	.....	.....
9		31/08/2011	732,45	.....	.....
10		30/09/2011	375,06	.....	.....
11		31/10/2011	161,68	.....	.....
12		30/11/2011	4.559,05	.....	.....
13		31/12/2011	6.464,75	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ			25.345,97		

ΧΡΗΣΗ 2012:

Η ελεγχόμενη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1 και 12 § 6 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) εξέδωσε **εικονικά τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους**, κατά την έννοια των διατάξεων του τότε ισχύοντος άρθρου 19 § 4 του ν.2523/1997 και του άρθρου 66 § 5 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) τα ως κάτωθι τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων:

A/A	ΑΡΙΘΜ. ΤΙΜ. ΑΓΟΡΑΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΑΦΜ
1		31/01/2011	1.852,50	.....	.....
2		29/02/2012	1.485,80	.....	.....
3		31/03/2012	1.673,90	.....	.....
4		30/04/2012	2.768,30	.....	.....
5		31/05/2012	2.402,10	.....	.....
6		30/06/2012	1.949,40	.....	.....
7		31/07/2012	1.304,75	.....	.....
ΣΥΝΟΛΟ			13.436,75		

....».

Επειδή, ο έλεγχος με βάσει τις από 05/11/2020, έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) & επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §3 -Ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ τεκμηρίωσε, ως προς την εικονικότητα των τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, συνοπτικά πάνω στα ακόλουθα:

1) οι δύο αντισυμβαλλόμενες προμηθεύτριες πρόβειου γάλακτος,
..... και, δεν υπήρχαν δηλωμένοι σαν κτηνοτρόφοι στα
αρχεία της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΚΤΗΝΙΑΤΡΙΚΗΣ (ΔΑΟΚ)
ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΕΝΟΤΗΤΑΣ,

2) οι δύο αντισυμβαλλόμενες προμηθεύτριες πρόβειου γάλακτος,
και, δεν δήλωσαν τα εισοδήματά τους από την πώληση πρόβειου
γάλακτος στις αντίστοιχες υποβοηθήσεις φορολογικές δηλώσεις για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012,

3) στην μην αναγραφή των αριθμών των δελτίων αποστολής πάνω στα τιμολόγια που
εξέδωσε η επιχείρηση «.....»,

4) στην αναγραφή όλων των μελών της οικογενειακής αγροτικής εκμετάλλευσης των
εκδοθέντων Δελτίων Αποστολής ως προς το όνομα της αντισυμβαλλομένης προμηθεύτριας

5) στην αναγραφή ως προς τον τρόπο μεταφοράς των αναγραφόμενων ποσοτήτων με βάση
το ωφέλιμο φορτίο του οχήματος και τον τόπο παραλαβής τους,

6) στην μη δυνατότητα παραγωγής των ποσοτήτων που τιμολογήθηκαν με βάση τα εκδοθέντα
τιμολόγια αγοράς προϊόντων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» και τα ζώα που είχε
στην διάθεσή της η οικογενειακή αγροτική κτηνοτροφική εκμετάλλευση.

7) σε πληρωμές που διενεργήθηκαν σε χρόνο μεταγενέστερο από τον χρόνο παραλαβής των
προϊόντων από τις δύο αντισυμβαλλόμενες προμηθεύτριες πρόβειου γάλακτος.

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του φακέλου και τις από 05/11/2020 έκθεση μερικού φορολογικού
ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) &
επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §3 -Ν..4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ διαπιστώνονται τα κάτωθι:

1) η οικογένεια (αποτελούμενη από τον ίδιο, την μητέρα του
..... και την γυναίκα του), ασκούσαν την
οικογενειακή αγροτική – κτηνοτροφική εκμετάλλευση, εκτροφής ζώων –προβάτων, εντασσόμενοι
μεμονωμένα στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

2) με βάση το μητρώο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ προκύπτει ότι α) ημε
ΑΦΜ είχε κάνει έναρξη εργασιών ως αγρότης ειδικού καθεστώσ την 31/12/2001 μέχρι
και την 13/05/2018 όπου διακόπηκε λόγω θανάτου και β) ημε Α.Φ.Μ.:
..... είχε κάνει έναρξη εργασιών ως αγρότης ειδικού καθεστώσ την 13/07/2011 μέχρι και
την 31/12/2017, όπου προέβηκε σε διακοπή της δραστηριότητάς της. Παράλληλα εμφανίζεται δήλωση
έναρξης έγγαμης σχέσης με τον, την 19/08/2012.

3) με βάση τα στοιχεία των πινάκων απογραφής των ζώων της 31/12/2010 και 31/12/2011 του
Μητρώου Εκμετάλλευσης Αιγοπροβάτων της ΝΟΜΑΡΧΙΑΚΗΣ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
..... - ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΤΗΝΙΑΤΡΙΚΗΣ - ΑΓΡΟΤΙΚΟ
ΚΤΗΝΙΑΤΡΕΙΟ προκύπτει ότι στο όνομα του εμφανίζεται να
έχει στην κατοχή του την 31/12/2010, 183 συνολικά θηλυκά πρόβατα άνω του έτους, και την

31/12/2011, 169 συνολικά θηλυκά πρόβατα άνω του έτους, τα οποία μπορούν να παράγουν πρόβειο γάλα.

4) με βάση με το με αριθμ. πρωτ./2018 του, Δ/ΝΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΑΛΑΚΤΟΣ & ΚΡΕΑΤΟΣ, όπου αναφέρεται ότι σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού και σύμφωνα με τα τηρούμενα στοιχεία στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων του, για τα ημερολογιακά έτη 2011 και 2012, αναφορικά με τα ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία του γάλακτος, των παραγωγών που ζητήσατε σας γνωρίζουμε τα εξής:

A) ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ: του (Α.Φ.Μ.)

- Για τα έτη 2011 και 2012 δεν υπάρχουν στοιχεία παραδόσεων γάλακτος καθώς και εργαστηριακών αναλύσεων ελέγχου ποιότητας δειγμάτων γάλακτος.

B) ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ: του (Α.Φ.Μ.)

- Για το έτος 2011 υπάρχουν δηλωμένες παραδόσεις 5.572 και 12.175 κιλών Πρόβειου γάλακτος στην επιχείρηση για την Α' γαλακτοκομική περίοδο (Ιανουάριος - Αύγουστος) και Β' γαλακτοκομική περίοδο (Σεπτέμβριος - Δεκέμβριος) καθώς και έλεγχος ποιότητας σε 2 δείγματα πρόβειου γάλακτος στην ίδια επιχείρηση με ημερομηνίες δειγματοληψίας 20/06/2011 και 22/12/2011. Επισυνάπτονται βεβαιώσεις.

- Για το έτος 2012 υπάρχουν δηλωμένες παραδόσεις 14.717 κιλών Πρόβειου γάλακτος καθώς και έλεγχος ποιότητας σε 12 δείγματα πρόβειου γάλακτος στην επιχείρηση για την Α' γαλακτοκομική περίοδο (Ιανουάριος - Αύγουστος). Επισυνάπτονται βεβαιώσεις.

Γ) ΠΑΡΑΓΩΓΟΣ: του (Α.Φ.Μ.)

- Για το έτος 2011 υπάρχουν δηλωμένες παραδόσεις 8.954 κιλών Πρόβειου γάλακτος καθώς και έλεγχος ποιότητας σε 8 δείγματα πρόβειου γάλακτος στην επιχείρηση για την Α' γαλακτοκομική περίοδο (Ιανουάριος - Αύγουστος). Επισυνάπτονται βεβαιώσεις.

- Για το έτος 2012 δεν υπάρχουν στοιχεία παραδόσεων γάλακτος καθώς και εργαστηριακών αναλύσεων ελέγχου ποιότητας δειγμάτων γάλακτος.

5) στις οικίες εκθέσεις ελέγχου αναφέρεται ότι ο στην ΠΡΟΣΘΗΚΗ – ΑΝΤΙΚΡΟΥΣΗ του, ισχυρίστηκε ότι τόσο τα Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων που εκδόθηκαν επ' ονόματι της μητέρας του, όσο και τα εκδοθέντα επ' ονόματι της (συζύγου του 19/08/2012), είχαν ως αναφορά το δικό του κοπάδι. Συνεπεία από τα παραπάνω προκύπτει ότι η οικογένεια του (αποτελούμενη από τον ίδιο, την μητέρα του και την γυναίκα του) που ασκούσε την οικογενειακή επιχείρηση τους μαζί, είχε την δυνατότητα παραγωγής πρόβειου γάλακτος με βάσει τα στοιχεία των δηλωθέντων ζώων.

6) επίσης από τις οικίες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η αγορασθείσα ποσότητα πρόβειου γάλακτος της προσφεύγουσας εταιρείας δεν ήταν δυνατόν να παραχθεί από τις δύο

αντισυμβαλλόμενες προμηθεύτριες,καιΠΟΥ διαχειρίζονταν την συνολική παραγωγή του πρόβειου γάλακτος των 183 συνολικών θηλυκών πρόβατων άνω του έτους, για την χρήση 2010 και των 169 συνολικών θηλυκών πρόβατων άνω του έτους, για την χρήση 2011. Δηλαδή ο έλεγχος αμφισβητεί τον όγκο της παραγωγής και όχι την δυνατότητα αυτής. Επίσης, δεν γίνεται καμία αναφορά ότι οι προμηθεύτριες – λήπτες των εικονικών τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων έχουν διαθέσει την παραγωγή τους σε άλλους πελάτες.

Επειδή, στις από 05/11/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) & επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §3 -Ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ ΛΑΜΙΑΣ ο έλεγχος στο πόρισμα του αναγνώρισε ως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους τα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων που εξέδωσε η επιχείρηση προς τις φερόμενες ως κτηνοτρόφους α) και β) για τις χρήσεις 2010-2012 με το αιτιολογικό ότι η αγορασθέντα ποσότητα γάλακτος από την προσφεύγουσα εταιρεία δεν μπορούσε να παραχθεί από τις αντισυμβαλλόμενες προμηθεύτριες πρόβειου γάλακτος χωρίς όμως να προσδιορίσει την δυναμικότητα της παραγωγής αυτών και να την λάβει υπ' όψιν της στον καταλογισμό της εικονικότητας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι συναλλαγές αγροτικών προϊόντων που είχε με τα μέλη της οικογένειας του, γίνεται μερικώς δεκτός και θεωρούμε τις διενεργηθείσες συναλλαγές μερικώς εικονικές ως προς την αξία των συναλλαγών χωρίς ωστόσο να μπορεί να προσδιοριστεί επακριβώς το ύψος αυτών. Επομένως δεν διαφοροποιείται το ποσό που ο έλεγχος προσδιόρισε ως λογιστικές διαφορές για τα υπό κρίση έτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3γ του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία του στοιχείου, το πρόστιμο ορίζεται σε 20% επί της αξίας του. Επομένως, με βάση των ως άνω διατάξεων πρέπει να γίνει τροποποίηση των αντίστοιχων πράξεων επιβολής προστίμου.

Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, η έκδοση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή, των διατάξεων των άρθρων 64 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), 13 §2γ, 15 §5γ και 65 του Κ.Τ.Χ., των διατάξεων των άρθρων 2,23,25,28,30,34,37&72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.-ν.4174/2013) και των διατάξεων των άρθρων 1& 2 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της §17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, η έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή, των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ίδιου νόμου και των διατάξεων του άρθρου 62 του Ν.4147/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο τη θεωρεία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες αποφάσεις γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα εταιρεία δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου που αποτελούν προσάρτημα των πράξεων εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης αιτιολογίας των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και των πράξεων επιβολής προστίμου (Κ.Φ.Δ.) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Εσφαλμένη αναγραφή στο υπ' αριθμ/2020 διαβιβαστικό της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ με το οποίο κοινοποιεί τα έγγραφα στην προσφεύγουσα εταιρεία αναφέροντας ότι το άρθρο των πράξεων επιβολής των προστίμων για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012, είναι το άρθρο 77 του Ν.4337/2015.... Τέτοιο άρθρο δεν υφίσταται στον Ν.4337/2015.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στον τέταρτο ισχυρισμό της επικαλείται την εσφαλμένη αναγραφή στο υπ' αριθμ/2020 διαβιβαστικό της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, με το οποίο κοινοποιήθηκαν οι πράξεις στην προσφεύγουσα εταιρεία, καθώς αναφέρει ότι το άρθρο των πράξεων επιβολής προστίμων για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 είναι το άρθρο 77 αντί του ορθού άρθρου 7 του ν.4337/2015. Η ως άνω αναγραφή στο υπ' αριθμ/2020 διαβιβαστικό της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ έχει γίνει εκ παραδρομής. Το γεγονός αυτό, όμως δεν δημιουργεί σύγχυση διότι στις με αριθμό, και/2020 Πράξεις Επιβολής Προστίμου αναγράφεται το ορθό άρθρο 7 του ν.4337/2015 και επιπλέον η ενδικοφανή προσφυγή ασκείται κατά των πράξεων επιβολής προστίμου και όχι κατά του διαβιβαστικού εγγράφου. Συνεπώς και αυτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 18/12/2020 και με αριθμό ενδικοφανή προσφυγή του ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

Α) την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική περίοδος
1		05-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος	01/01/2010-31/12/2010
2		05-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος	01/01/2011-31/12/2011
3		05-11-2020	Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος	01/01/2012-31/12/2012

και

Β) την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική περίοδος
1		05-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 7 §3 & 5 – ν.4337/2015	01/01/2010-31/12/2010
2		05-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 7 §3 & 5 – ν.4337/2015	01/01/2011-31/12/2011
3		05-11-2020	Πρόστιμο Άρθρου 7 §3 & 5 – ν.4337/2015	01/01/2012-31/12/2012

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1) ΕΙΣΟΔΗΜΑ(Αριθ. Πράξης/2020) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος: Συνολικού ποσού: 8.557,17€

2) ΕΙΣΟΔΗΜΑ(Αριθ. Πράξης/2020) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος: Συνολικού ποσού: 10.675,21€

3) ΕΙΣΟΔΗΜΑ(Αριθ. Πράξης/2020) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος: Συνολικού ποσού: 0,00€

4) Κ.Β.Σ. (Αριθ. Πράξης/2020) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010

Πρόστιμο άρθρου 7§3 & 5 του ν.4337/2015: 20.317,14 X 20% = 4.063,43 €

5) Κ.Β.Σ. (Αριθ. Πράξης/2020) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011

Πρόστιμο άρθρου 7§3 & 5 του ν.4337/2015: 25.345,97 X 20% = 5.069,19 €

6) Κ.Β.Σ. (Αριθ. Πράξης/2020) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012

Πρόστιμο άρθρου 7§3 & 5 του ν.4337/2015: 13.436,75 X 20% = 2.687,35 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.