



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/07/2021

Αριθμός απόφασης: 1868

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

Την από **03-03-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ** με έδρα στο....., ΤΚ.....,

στα Ν. Μουδανιά Χαλκιδικής, κατά : της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 79 του ν. 4472/2017 φορολογικού έτους 2010, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η μεταρρύθμιση αυτών.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Πολυγύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **03-03-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, τηςμε **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 με αριθμόπροσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του αρ. 6 του ν. 2523/97 και του αρ. 79 του ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.690,79€** (3.381,58Χ 50%), διότι έλαβε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθαρής αξίας 15.140,00€, πλέον Φ.Π.Α. 3.381,58€, από την επιχείρηση «.....». Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/17.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.390,81€, πλέον πρόσθετου φόρου/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής ποσού 2.661,45 €, **ήτοι** συνολικού ποσού **5.052,26€**, λόγω της λήψης των έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 3.190,60€ πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 3.551,78€, **ήτοι** συνολικού ποσού **6.742,38 €**, λόγω της λήψης των έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **3.028,00€** (15.150,00 Χ 20%), διότι έλαβε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 15.140,00€, πλέον Φ.Π.Α. 3.381,68 €, από την επιχείρηση «.....».

Δυνάμει της με αρ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού», ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92. Η διενέργεια του παρόντος ελέγχου προέκυψε διότι περιήλθαν σε γνώση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου νέα στοιχεία, με το υπ' αριθμό πρωτ.πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και τη συνημμένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Ε.Λ.Π., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ:, κατά τη χρήση 2010, προέβη στην έκδοση 369 εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με την παραπάνω επιχείρηση ήταν η επιχείρηση της προσφεύγουσας, για την οποία εξέδωσε έξι (6) εικονικά στοιχεία για το φορολογικό έτος 2010.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από την ανωτέρω εκδότη επιχείρηση προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ:..... στο φορολογικό έτος 2010 (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.-Δ.Α.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθαρής αξίας 15.140,00€, πλέον Φ.Π.Α. 3.381,58 €.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή άλλως μεταρρυθμιστεί , η προσβαλλόμενη πράξη για τους παρακάτω λόγους :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- Εσφαλμένη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων λόγω περαίωσης με το ν.3296/2004.
- Καλή πίστη του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου ως προς την επιβολή των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, με το άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται : « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις

προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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, στο άρθρο 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

2 3.....

4, Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται: α) 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, στο άρθρο 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 ορίζεται: «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, 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, στο άρθρο 57 του Κ.Φ.Π.Α. του ν.2859/2000 ορίζεται: «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. 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά στον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, στο άρθρο 49, παράγραφο 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται : «3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή....».

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται : «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή

εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 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, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία.

Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσήκοντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1100/2001 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται ότι: «... 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 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».

Επειδή στο άρθρο 13 του ν. 3296/2004 «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου», όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3842/2010 και ισχύει από το οικον. έτος 2011 και μετά ορίζεται ότι: «Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέριου επαγγέλματος και **θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς** για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15».

Στο άρθρο 14 «1. Στις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου υπάγονται: α. Δηλώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, με τηρηθέντα βιβλία της κατά περίπτωση προσήκουσας κατηγορίας του Κ.Β.Σ., που αφορούν διαχειριστικές περιόδους με ύψος ακαθάριστων εσόδων βάσει βιβλίων και στοιχείων κατά τις ακόλουθες διακρίσεις:

αα. Επί επιχειρήσεων πώλησης εμπορευμάτων ή παραγωγής προϊόντων, μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ»....

3. Από τις δηλώσεις της παραγράφου 1 εξαιρούνται:

α. Δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 ή 6 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του μεγέθους και της επίπτωσής της επί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων, ή με παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων αυτού του Κώδικα.

β. Δηλώσεις που δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, για τα βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων δεδομένα, καθώς και δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, για τις οποίες δεν υποβάλλονται εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών ή υποβάλλονται ανακριβώς εντός των προθεσμιών αυτών, οι δηλώσεις των λοιπών εν γένει φορολογιών, με βάση τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Περαιτέρω στην παρ. 7 του άρθρου 17 ορίζεται ότι: «7. Επί εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 13 έως 15, αν διαπιστωθεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίοι όροι και προϋποθέσεις υπαγωγής κατά το άρθρο 14 ή ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθά όσα προβλέπονται στο άρθρο 15, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν επί μέρους ή τελικά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή καθαρών κερδών ή τυχόν διαφορών εκροών στο Φ.Π.Α. μικρότερα αυτών που έπρεπε να προσδιορισθούν κατά το άρθρο αυτό, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται περαιωθείσες κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 και παραμένουν εκκρεμείς, υποκείμενες σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Στις παραπάνω περιπτώσεις, αν σε οποιαδήποτε από τις αμέσως επόμενες δύο (2) διαχειριστικές περιόδους εφαρμοσθούν ή έχουν εφαρμοσθεί οι ίδιες ως άνω διατάξεις των άρθρων 13 έως 15, οι οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και των διαχειριστικών αυτών περιόδων θεωρούνται επίσης εκκρεμείς και υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες διατάξεις. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 ισχύουν ανάλογα και στις περιπτώσεις της παρούσας παραγράφου.

Και στην παρ. 8: «8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων ή εντύπων και ο χρόνος υποβολής αυτών για τον αυτοέλεγχο κατά τις ως άνω διατάξεις, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Με απόφαση του ίδιου Υπουργού μπορεί επίσης να καθορίζεται ο τρόπος επιλογής προς έλεγχο δείγματος υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλονται δηλώσεις στο πλαίσιο εφαρμογής των ίδιων διατάξεων, καθώς και ο τρόπος ελέγχου των υποθέσεων αυτών.

Για τις λοιπές υποθέσεις που δεν περιλαμβάνονται στο πιο πάνω δείγμα, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να ελέγχει τη συνδρομή ή μη των προβλεπόμενων όρων και προϋποθέσεων αυτοελέγχου».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1191/17-12-2010 ορίζεται ότι: «2. Η περίπτωση α' της [παραγράφου 3 του άρθρου 14](#) του ν. [3296/2004](#) αντικαταστάθηκε, σύμφωνα δε με τις νέες διατάξεις αυτής της περίπτωσης, εξαιρούνται του αυτοελέγχου δηλώσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους οι οποίες βαρύνονται: α) με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις των [παραγράφων 3, 4 ή 6 του άρθρου 30](#) του Κ.Β.Σ., δηλαδή με οποιαδήποτε παράβαση από αυτές που προβλέπεται ότι επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από το μέγεθος τους και την επίπτωση που τελικώς έχουν επί του κύρους των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. ή β) με παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων αυτού του Κώδικα, δηλαδή με παράβαση μη επίδειξης οποιουδήποτε βιβλίου ή στοιχείου από εκείνα που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του πλήθους των μη επιδειχθέντων. Περαιτέρω και όσον αφορά ειδικά την παράβαση μη επίδειξης βιβλίων ή στοιχείων του Κ.Β.Σ., διευκρινίζεται επιπλέον ότι αυτή θεωρείται κατ' αρχήν ότι βαρύνει τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας διαπιστώθηκε, εκτός αν από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. ή τα υφιστάμενα εν γένει στοιχεία προκύπτει αποδεδειγμένα ότι η μη επίδειξη αφορά και βιβλία ή στοιχεία της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, οπότε εξαιρείται του αυτοελέγχου και η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος. Στις περιπτώσεις που τα μη επιδειχθέντα βιβλία ή στοιχεία αφορούν αποκλειστικά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, τότε εξαιρείται του αυτοελέγχου μόνο η εν λόγω διαχειριστική περίοδος και όχι και αυτή εντός της οποίας δεν έγινε η επίδειξη των βιβλίων ή στοιχείων. Σημειώνεται ότι η κατά τα ως άνω εξαίρεση ισχύει, εφόσον πρόκειται για παραβάσεις σύμφωνα με τα αναφερόμενα ανωτέρω για τις οποίες κατά το χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η περαίωση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. ως ειλικρινών, δηλαδή κατά το χρόνο υποβολής αυτών, έχουν ήδη επιδοθεί στους υπόχρεους από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες (Σ.Δ.Ο.Ε., Ελεγκτικά Κέντρα, Δ.Ο.Υ.) οι οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), ενώ οποιεσδήποτε άλλες ήδη διαπιστωμένες κατά τον ανωτέρω χρόνο παραβάσεις του Κ.Β.Σ. δεν επισύρουν εξαίρεση των οικείων δηλώσεων, επιβάλλονται, όμως, σε κάθε περίπτωση τα προβλεπόμενα γι' αυτές τις παραβάσεις πρόστιμα.

Επίσης, σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω εξαίρεση ισχύει, ανεξάρτητα αν οι σχετικές παραβάσεις που την επισύρουν αφορούν δραστηριότητες υπαγόμενες στον αυτοέλεγχο ή τυχόν παράλληλα ασκούμενες δραστηριότητες μη υπαγόμενες στον αυτοέλεγχο.

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. [2238/1994](#) και 3 του άρθρου 49 του Ν. [2859/2000](#) έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) έχει υποβληθεί η αριθμ. καταχ.
..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος, χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία
του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής.

Επειδή, εμπρόθεσμα υποβλήθηκε μέσω internet και η με αριθμόεκκαθαριστική
δήλωση ΦΠΑ για τη χρήση 2010.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το σύστημα TAXIS (υποσύστημα ΚΒΣ-παραβάσεις φορολογουμένων) δεν είχαν επιδοθεί στην προσφεύγουσα εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), κατά το χρόνο υποβολής της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το χρόνο δηλ. που επέρχεται η περαίωση αυτής ως ειλικρινούς, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004, γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ – Ν. 4337/2015 και Ν. 4174/2013, στην προσφεύγουσα επιχείρηση, από τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου στη χρήση 2010, με αφορμή το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, το οποίο περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 ν. 3296/2004 και **θεωρείται περαιωθείσα ως ειλικρινής**, εφόσον: α) δεν υπάγεται στις εξαιρούμενες περιπτώσεις, όπως αυτές αναφέρονται στο άρθρο 14 του ως άνω νόμου β) η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 υποβλήθηκε εμπρόθεσμα γ) η επιχείρηση δεν περιλαμβάνεται στις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση το καθορισθέν δείγμα ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών και δ) δεν είχαν επιδοθεί κατά το χρόνο υποβολής της εν λόγω δήλωσης εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ή Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), γεγονός που θα αποτελούσε λόγο εξαίρεσης από την αυτοπεραίωση.

Συνεπώς, εφόσον το **προαναφερθέν πληροφοριακό δελτίο** παρελήφθη μετά την ήδη συντελεσθείσα αυτοπεραίωση (ν. 3296/2004), η οποία εξομοιώνεται με έκδοση φύλλου ελέγχου, επί του οποίου επιτεύχθηκε συμβιβασμός (στο βαθμό που δε συντρέχει περίπτωση εξαίρεσης από αυτήν, ούτε η ελεγχόμενη επιχείρηση περιλαμβάνεται στο δείγμα ελέγχου της οικείας χρήσης) **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 84 και της περ. α' της παρ 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994 και των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ικανό να δικαιολογήσει την επιμύκνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και της 57§1 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως την έκδοση

από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της δεκαετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και πράξεων επιβολής προστίμων για τη χρήση 2010 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και ο σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων λόγω περαίωσης.

Επειδή, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα απόφαση υπ'αρ. 789/2020 του ΣΤΕ, εξέτασε την περίπτωση χρήσης περαιωθείσας με τις διατάξεις του ν.3259/2004 , ενώ η ελεγχόμενη επιχείρηση για τη χρήση 2010, είχε υπαχθεί σε περαίωση βάσει των διατάξεων του Ν.3296/2004 (αυτοέλεγχος).

Επειδή, για την κρινόμενη υπόθεση εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 β και του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 καθώς και αυτές του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 σύμφωνα με το οποίο : «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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».

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου επανελέγχου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί καλής πίστης του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» 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, επιφυλασσόμενων 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, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να 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 βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου 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 από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣτΕ 1404/2015, 505-6/2012).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και 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.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Ε.Λ.Π της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων. Συγκεκριμένα η εκδότρια επιχείρηση :

- ✓ Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών για τη χρήση 2010, ωστόσο έχει δηλωθεί από τρίτους - συναλλασσόμενους ως πελάτης
- ✓ Έχει δηλώσει την παρακάτω επαγγελματική εγκατάσταση:

ΕΙΔΟΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΈΔΡΑ - ΓΡΑΦΕΙΑ	
ΛΟΙΠΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	Δεν υπάρχουν

- ✓ Σύμφωνα με το από 09-03-2010 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης, προκύπτει η μίσθωση μιας αποθήκης 20τ.μ. στη, ιδιοκτησίας του με ΑΦΜ, ωστόσο, ο δεν έχει δηλώσει εισοδήματα από εκμίσθωση κανενός ακινήτου.
- ✓ Από το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών προέκυψε ότι δεν υπάρχει καμία απολύτως κίνηση στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Οι τραπεζικοί λογαριασμοί είναι κενοί και μηδενικοί γεγονός το οποίο έρχεται σε πλήρη αντίθεση με την εικόνα που παρουσιάζεται από τα εκδοθέντα στοιχεία. Σύμφωνα με την κοινή πείρα και τη συνήθη συναλλακτική πρακτική, μια επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα άνω των οκτακοσίων χιλιάδων ευρώ, όπως στην εν λόγω περίπτωση, είναι αδύνατον να μην έχει κινήσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, τόσο με τους πελάτες όσο και με τους προμηθευτές της.
- ✓ Εμφάνισε δραστηριότητα σε μεγάλη έκταση της επικράτειας, με ευρύ φάσμα αντικειμένων, χαρακτηριστικό γνώρισμα των επιχειρήσεων «φαντασμάτων», εκδοτών εικονικών παραστατικών.
- ✓ Αναζητήθηκε στην δηλωθείσα από τον ίδιο έδρα του, στο χωριό δήμουκαι δεν βρέθηκε. Στάλθηκε με αλληλογραφία στην δηλωθείσα διεύθυνση φωτοαντίγραφο της εντολής ελέγχου και επέστρεψε με την ένδειξη «Αγνωστος». Όλες οι προσπάθειες για επικοινωνία τηλεφωνικά κατέστησαν άκαρπες. Συγκεκριμένα, επιχειρήθηκε επικοινωνία με τους τηλεφωνικούς αριθμούς (αναγράφεται ΣΤΗΝ ΔΗΛΩΣΗ ΕΝΑΡΞΗΣ) και (αναγράφεται ΣΤΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ), στους οποίους ανταποκρίθηκαν πρόσωπα διαφορετικά του ελεγχόμενου.
- ✓ Θεώρησε 700 χειρόγραφα στοιχεία Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια, ενώ δεν υπάρχει έναρξη λειτουργίας ΦΤΜ

- ✓ Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2010 και μετά, παρόλο που είχε δηλωθείσες δραστηριότητες και εξέδωσε πλείστα φορολογικά στοιχεία.
- ✓ Έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις για τη χρήση 2010, οι οποίες όμως δεν ανταποκρίνονται στην εικόνα που προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις και δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.
- ✓ Δεν απασχόλησε προσωπικό & δεν έχει στην κατοχή του ΦΙΧ.
- ✓ Δεν υπάρχουν αγορές εμπορευμάτων.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου λαμβάνοντας υπόψη τα φορολογικά στοιχεία τα οποία προσκόμισε η ελεγχόμενη, καθώς και τις με αριθμό πρωτοκόλλου και υπεύθυνες δηλώσεις της στις οποίες αναφέρονταν τα εξής: *«Τα τιμολόγια τα είχα πάρει για αγορά ρούχων. Τον κύριο Σαβλίδη τον γνώρισα όταν πέρασε από το μαγαζί μου και μου δειγμάτισε ρούχα. Του έκανα την παραγγελία και μου τα έφερε στο μαγαζί. Με αυτόν τον τρόπο συνεργαστήκαμε όλες τις φορές.»* - *«Τα τιμολόγια που αφορούσαν τις συναλλαγές με τον κ. για το έτος 2010 τα εξοφλούσα πάντα με μετρητά»*, προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις από τις οποίες προέκυψε ότι :

- ✓ Τα έξι (6) φορολογικά στοιχεία, ελήφθησαν και βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.
- ✓ Στην εφαρμογή των διασταυρώσεων των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών- προμηθευτών της Γ.Γ.Π.Σ., η ελεγχόμενη επιχείρηση συμπεριέλαβε στην κατάσταση προμηθευτών χρήσης 2010, τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **15.140,00** ευρώ.
- ✓ Διαπιστώθηκε ότι η καθαρή αξία και η αξία Φ.Π.Α. των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων είχαν συμπεριληφθεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση στις δηλώσεις Φ.Ε. και Φ.Π.Α. που αφορούν τη χρήση 2010.
- ✓ Διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση περαίωσε τη χρήση βάσει των διατάξεων του Ν.3296/2004, (αυτοέλεγχος).
- ✓ Τα τιμολογηθέντα αγαθά όπως περιγράφονται στα στοιχεία ήταν μπουφάν, πουκάμισα, παλτό, ζώνες, καλτσόν, σορτς, παντελόνια, μπλούζες, φορέματα και άλλα παρόμοια είδη χωρίς άλλη αναλυτικότερη περιγραφή.
- ✓ Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αποδεικτικά του τρόπου μεταφοράς των εμπορευμάτων, ούτε αναγράφεται κάτι σχετικό επ' αυτού στα ελεγχόμενα στοιχεία πώλησης (π.χ. αριθμός κυκλοφορίας οχήματος μεταφοράς).
- ✓ Η εξόφληση έγινε τοις μετρητοίς σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση της ελεγχόμενης. Τα τιμολόγια φέρουν πάνω τους τη λέξη «εξοφλήθηκε» που

παραπέμπει σε εξόφληση χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου.

- ✓ Για το έτος 2010 σύμφωνα με τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ το σύνολο καθαρής αξίας αγορών εμπορευμάτων ήταν 16.620,00 ευρώ. Το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων ήταν 29.005,45 ευρώ. Τα ληφθέντα στοιχεία από τον κ. ήταν συνολικής καθαρής αξίας 15.140,00 ευρώ και αξία ΦΠΑ 3.861,58 ευρώ. Κατ' επέκταση αφορούν την πλειοψηφία του συνόλου των αγορών εμπορευμάτων ήτοι το 91,1% καθώς και το 52% του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων.
- ✓ Το έτος 2010 πραγματοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη πωλήσεις ύψους 29.005,45 ευρώ και το 91,1% των αγορών εμπορευμάτων προκύπτουν από τη λήψη των επίμαχων συναλλαγών με την επιχείρηση, γεγονός που παραπέμπει στο συμπέρασμα ότι για να διενεργήθηκαν πωλήσεις αναμφισβήτητα προηγήθηκε προμήθεια εμπορευμάτων από κάποιο πρόσωπο που όμως, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΞΑΝΘΗΣ, δεν μπορεί να ήταν από την επιχείρηση

Υπό τα δεδομένα αυτά ο έλεγχος έκρινε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση **έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της έξι (6) εικονικά** φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2010, με την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 της παρ.4 του Ν.2523/1997 όπως ίσχυε πριν από την κατάργησή του, τα οποία εκδόθηκαν για υπαρκτές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 15.140,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3381,58 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,11§1,12§1,18§2§9 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την καλή της πίστη περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς

στοιχεία (π.χ. αποδεικτικά εξόφλησης των υπό κρίση συναλλαγών), τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν καλή πίστη στην ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές . Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 03/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμό/17.12.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του αρ. 6 του ν. 2523/97 και του αρ. 79 του ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2010 έως 31/12/2010 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.690,79€	1.690,79€

2. Η με αριθμό/17.12.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για το οικονομικό έτος 2011.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	5.052,26€	5.052,26€

3. Η με αριθμό/17.12.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2010 έως 31/12/2010 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	6.742,38 €,	6.742,38 €,

4. Η με αριθμό/17.12.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για την διαχειριστική περίοδο από

01/01/2010 έως 31/12/2010 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	3.028,00€	3.028,00€

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.