



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/7/2021

Αριθμός απόφασης: 1835

**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.

5. Την από 15/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία "....." με ΑΦΜ, που εδρεύει στις, επί

της οδού, Τ.Κ., και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό **...../23-12-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρους εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αριθμό **...../23-12-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρους εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της με αριθμό **...../23-12-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014, της με αριθμό **...../23-12-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 -31/12/2015, της με αριθμό **...../23-12-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της με αριθμό **...../23-12-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ' του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 και της με αριθμό **...../23-12-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 11/2/2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών .

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

Επί της από 15/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. **...../23-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 32.331,84 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 16.165,92 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **48.497,76 €**.

2. Με την υπ' αριθμ. **...../23-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 34.495,09 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 17.247,55 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **51.742,64 €**.

3. Με την υπ' αριθμ. **...../23-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 25.052,26 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 12.526,13 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **37.578,39 €**.

4. Με την υπ' αριθμ./**23-12-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 -31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 28.694,88 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 ποσού 14.347,44 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **43.042,32 €**.
5. Με την με αριθμό/**23-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **46.696,00 €** (116.740,00 X 40%), διότι έλαβε δέκα τρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της «..... - **Α.Φ.Μ.:**», συνολικής καθαρής αξίας 116.740,00 € πλέον ΦΠΑ 26.850,20 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.
6. Με την με αριθμό/**23-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 β' και παρ. 2 δ' του Ν.4174/2013, ήτοι συνολικό ποσό 26.850,20 X 50% = **13.425,10 €**.
7. Με την με αριθμό/**23-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **35.728,00 €** (89.320,00 X 40%), διότι έλαβε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της «..... - **Α.Φ.Μ.:**», συνολικής καθαρής αξίας 89.320,00 € πλέον ΦΠΑ 20.543,60 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 έως 11 και 17 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ./**24-7-2020** εντολής μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, στην προσφεύγουσα κοινοπραξία, η οποία συστάθηκε με σκοπό την «Κατασκευή Νηπιαγωγείου». Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό/**3-9-2020** έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Σερρών, σύμφωνα με την οποία η εταιρία «..... - **Α.Φ.Μ.:**» εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, η οποία φέρεται να έλαβε στο φορολογικό έτος 2014, δέκα τρία (13) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής 116.740,00 € πλέον ΦΠΑ 26.850,20 € και στο φορολογικό έτος 2015, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής 89.320,00 € πλέον ΦΠΑ 20.543,60 €. Ακολούθως, ο έλεγχος, υιοθετώντας τα ανωτέρω πορίσματα περί της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και τα αποτελέσματα προηγούμενου διενεργηθέντος

ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα, δυνάμει της με αριθμό .../8-6-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, με τον οποίο διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας φορολογικού έτους 2014 μη εκπιπτόμενων δαπανών, προέβη στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των φορολογικών ετών 2014 και 2015 όπου, λόγω της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων του φορολογικού έτους 2015, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι δαπάνες του έτους αυτού. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμ./17-11-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, επί του οποίου ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε, δια του αντιπροσώπου της, το με αρ. πρωτ./9-12-2020 υπόμνημά της, το οποίο αφού λήφθηκε υπόψη, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους κάτωθι λόγους :

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, διότι :

- το σημείωμα διαπιστώσεων δεν είναι πλήρως αιτιολογημένο και είναι ψευδές, εφόσον μνημονεύεται η άρνησή της προσφεύγουσας να προσκομίσει κατά τον έλεγχο τα αιτηθέντα βιβλία και στοιχεία,
- δεν της κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου.

2. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης – παράβαση του άρθρου 24 Π.Κ., διότι η φορολογική αρχή αποκρύπτει το γεγονός ότι τα βιβλία και στοιχεία που η προσφεύγουσα προσκόμισε σε προγενέστερο έλεγχο δεν βρίσκονται στην κατοχή της με υπαιτιότητα της υπηρεσίας.

3. Η κρίση του ελέγχου περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι ανατιολόγητη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή στο Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται :

Άρθρο 23

... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης [...]

Άρθρο 25

1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή στην ΠΟΛ1073/2018 με την οποία παρέχονται οδηγίες για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 ορίζεται : “Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις”.

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: «*Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης*».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σερρών η με αριθμό/24-7-2020 εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, βάσει της οποίας την 24/9/2020 απεστάλη ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή στη δηλωθείσα στο σύστημα taxis διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας με αριθμό αποστολής RE.....GR, η με αριθμό πρωτ./24-9-2020 “Πρόσκληση” του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 μαζί με τη «Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού». Με τη με αριθμό πρωτ./24-9-2020 “Πρόσκληση” του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων του φορολογικού έτους 2014 και 2015, η προσφεύγουσα έλαβε γνώση της έναρξης διενέργειας φορολογικού ελέγχου, καθώς σε αυτήν μνημονεύονται, τόσο η με αριθμό/24-7-2020 εντολή ελέγχου, όσο και οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας περί διενέργειας φορολογικού ελέγχου (άρθρα 2, 4, 14, 15, 16, 23, 24 και 25 του Ν.4174/2013).

Ωστόσο, ανεξάρτητα από το αν με την έκδοση της οικείας εντολής τηρήθηκαν ή όχι επακριβώς οι διατάξεις που ορίζουν τη διαδικασία κοινοποίησής της, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη που να συναρτάται με την πλημμέλεια της διαδικασίας αυτής και που να μην μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αξιώνει η διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β΄ του Κ.Δ.Δ., δεδομένου ότι από κανένα στοιχείο δεν διαφαίνεται πως το γεγονός της μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, είχε επίπτωση στην άσκηση των δικαιωμάτων της κατά τη διαδικασία του ελέγχου που διενεργήθηκε στα γραφεία της φορολογικής αρχής ή είναι αυτό που προκάλεσε την έκδοση των πράξεων με το συγκεκριμένο περιεχόμενο. Άλλωστε, τα πορίσματα του ελέγχου και οι βάσει αυτού εκδοθείσες πράξεις δεν συνδέονται με οποιαδήποτε παρατυπία στο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας και αυτό ευχερώς συνάγεται από το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου, σε συνδυασμό με το ότι η προσφεύγουσα έλαβε γνώση τόσο της διενέργειας ελέγχου, με την κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, όσο και των διαπιστώσεων του ελέγχου με το σχετικό σημείωμα και διατύπωσε τις απόψεις της επ’ αυτών. Επιπροσθέτως, ο φορολογικός έλεγχος είναι ενιαίος και δεν μεταβλήθηκε, καθώς πρόκειται για «μερικό» έλεγχο, όπως ακριβώς ορίστηκε από την εντολή ελέγχου, ούτε επεκτάθηκε σε άλλες φορολογίες ή σε άλλες φορολογικές περιόδους από τις μνημονευόμενες στην εντολή ελέγχου και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι το σημείωμα διαπιστώσεων δεν είναι πλήρως αιτιολογημένο και είναι ψευδές, εφόσον μνημονεύεται η άρνησή της προσφεύγουσας να προσκομίσει κατά τον έλεγχο τα αιτηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. [...]

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να **κατάσχει βιβλία και στοιχεία** που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, **εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο**, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Άρθρο 25 Είσοδος σε εγκαταστάσεις

[...] 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή.

Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. [...]».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στα πλαίσια προγενέστερου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, που διενεργήθηκε στην επιχείρησή της δυνάμει της με αριθμό .../8-6-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, παρέδωσε στον έλεγχο τα πρωτότυπα χειρόγραφα βιβλία και τα στοιχεία του φορολογικού έτους 2014, τα οποία δεν της επιστράφηκαν ποτέ, με αποτέλεσμα να μην δύναται να τα προσκομίσει εκ νέου στον παρόντα έλεγχο. Ισχυρίζεται δε ότι μεταξύ των στοιχείων αυτών υπήρχαν και παραστατικά πληρωμών προς διάφορους προμηθευτές της. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την με αρ .πρωτ./10-11-2020 αίτηση του, νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, προς τη Δ.Ο.Υ. Σερρών για να του επιστραφούν τα ανωτέρω προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1/2012 -31/12/2014, δυνάμει της με αριθμό/8-6-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών. Σύμφωνα με την από 28/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα στον έλεγχο : α) παραστατικά δαπανών, β) το με αριθμό πράξης θεώρησης .../2012 σελ. 1-2 και 121/2013 σελ. 3-8 στέλεχος τιμολογίου τεχνικών έργων (τελευταίο εκδοθέν στοιχείο .../29-12-2014) και γ) το με αριθμό πράξης θεώρησης/2012 σελ. 1-5 Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων. Στη συνέχεια, ο έλεγχος κατάσχεσε μόνο τα δέκα πέντε (15) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και συγκεκριμένα δέκα τρία (13) φορολογικά στοιχεία φορολογικού έτους 2014 και δύο (2) φορολογικά στοιχεία χρήσης 2013, όπως αναλυτικά περιγράφονται στη με αριθμ.../26-01-2018 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, λόγω υπόνοιαις εικονικότητας ή ανακρίβειας των εν λόγω συναλλαγών, καθώς από τη Δ.Ο.Υ. διενεργούνταν έλεγχος στην εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση. Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη επιστροφής των βιβλίων και στοιχείων φορολογικού έτους 2014 που προσκομίστηκαν σε προγενέστερο έλεγχο τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Εξάλλου, η μη προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του φορολογικού έτους 2014 δεν είχε καμία επίπτωση στα αποτελέσματα του παρόντος ελέγχου και δεν καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, καθώς, όπως αναφέρεται και στις από 16/12/2020 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, ο παρών έλεγχος περιορίστηκε ως προς τη λήψη των εικονικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και των λογιστικών διαφορών που προέκυψαν από τον προγενέστερο έλεγχο φορολογίας Φ.Π.Α. της ίδιας υπηρεσίας.

Επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν αναφέρει τους λόγους της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων φορολογικού έτους 2015, γεγονός που είχε επίπτωση στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του οικείου έτους με τη μη αναγνώριση των δαπανών του έτους αυτού. Ως εκ

τούτου, με βάση τα ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας παρελκυστικά προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου αποτυπώνονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία που οδηγούν στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι η διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, το είδος των στοιχείων (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών - Τιμολόγια Πώλησης αγαθών), η συνολική καθαρή αξία και η αξία Φ.Π.Α. των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, η εκδότρια αυτών επιχείρηση (..... - Α.Φ.Μ.:), το είδος της εικονικότητας (εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής) και οι φορολογικές διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή φόρων και προστίμων για τη συγκεκριμένη παράβαση. Επιπλέον, οι πράξεις προσωρινού προσδιορισμού απεικονίζουν το ύψος της φορολογικής οφειλής, ως συνέπεια των εν λόγω παραβάσεων. Ως εκ τούτου, σαφώς προσδιορίζονται αυτά και δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία στην προσφεύγουσα ως προς το ποια είναι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ούτε της στερείται το δικαίωμα άμυνας και ανταπόδειξης.

Ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012): «*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 την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την με αρ./3-9-2020 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ-Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 23/12/2020 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμων, φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σερρών. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση έναρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της

συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και τα είδη που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣτΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη...»

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σερρών, αφού έλαβε υπόψη τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην με αρ./3-9-2020 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ-Ε.Λ.Π. της ίδιας Δ.Ο.Υ., έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

Η εκδότρια «..... - Α.Φ.Μ.:»

- Ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα.
- Δεν ανταποκρίθηκε στις έγγραφες προσκλήσεις του ελέγχου.
- Δεν προέκυψε ότι είχε πραγματική εμπορική δραστηριότητα.
- Δεν απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό.
- Το σύνολο των αγορών της ήταν από ανύπαρκτη επιχείρηση.
- Εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας προς διάφορες επιχειρήσεις χωρίς αντίστοιχες αγορές.
- Τα περισσότερα εκδοθέντα τιμολόγια αφορούν στο μήνα Δεκέμβριο και μάλιστα με μεγάλες αξίες και γενικές περιγραφές αποσκοπώντας στη δυσκολία των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

- Έχει εκδώσει όλα τα παραστατικά εσόδων (Τ.Π.- Δ.Α και Τ.Π.Υ.) χειρόγραφα, μολονότι εμφανίζεται να ειδικεύεται στην παροχή υψηλής τεχνολογίας (ΛΟΓΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET, ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET, ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΑΣ ΚΛΠ., ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ κ.α.. Δεν διαθέτει τον απαιτούμενο εξοπλισμό για να υποστηρίξει τέτοιες εργασίες.
- Δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα. Δεν προσκόμισε παραστατικά διακίνησης (π.χ. δελτία αποστολής) από τα οποία να προκύπτει η μεταφορά των χρησιμοποιούμενων υλικών από τις εγκαταστάσεις της στις εγκαταστάσεις των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, όπου εκτελέστηκαν οι διάφορες εργασίες. Σε όσα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων που φέρεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές ανήκουν κυρίως σε οχήματα ιδιοκτησίας των ληπτών των φορολογικών στοιχείων, ανεξάρτητα από το μεταφερόμενο είδος, την ποσότητα, τον όγκο ή το βάρος των μεταφερόμενων αγαθών.
- Υπέβαλε ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις (εισόδημα , ΦΠΑ) με πιστωτικά υπόλοιπα.
- Οι πωλήσεις εξοφλήθηκαν επί το πλείστον -άλλα όχι αποκλειστικά- μετρητοίς. Οι δε τραπεζικοί λογαριασμοί της εκδότριας εμφανίζουν παράδοξο και ασυνήθιστο τρόπο κίνησής τους, καθότι πάντοτε κινούνται σε ζεύγη ισόποσων και αντίστροφων κινήσεων εντός της ίδιας ημέρας, μην αφήνοντας ποτέ υπόλοιπο στο τέλος της. Οι καταθετικοί λογαριασμοί στην Τράπεζα Πειραιώς του μοναδικού εκπροσώπου της εταιρείας πιστώθηκαν με καταθέσεις μετρητών, κυρίως από τρίτα πρόσωπα, με μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων προσώπων και με το προϊόν εισερχόμενων εμβασμάτων από λογαριασμούς τρίτων προσώπων, και έπειτα είτε διενεργούνται μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων προσώπων είτε αναλήψεις μετρητών.

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

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

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Δεν δίνει καμία περιγραφή για το είδος και το μέγεθος των υπηρεσιών που έλαβε, καθώς και τον τρόπο διακίνησης των υλικών που αγόρασε από την εκδότρια των επίμαχων συναλλαγών. Δεν προσκομίζει παραστατικά εξόφλησης των

τιμολογίων. Αντίθετα, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/12/2020 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμων, φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς την ακύρωση της με αριθμό/23-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τη μεταβατική διάταξη 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. [...]

Άρθρο 23 Έναρξη ισχύος

Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε, στο φορολογικό έτος 2015, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία εκδόθηκαν μετά την 17η/10/ 2015, ημερομηνία ισχύος του Ν.4337/2015, παράβαση για την οποία δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου, καθώς οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ως εκ τούτου μη ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε στην προσφεύγουσα πρόστιμο για την εν λόγω παράβαση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) Την **ακύρωση** της με αριθμό/23-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

β) Την **επικύρωση** :

1) της με αριθμό/23-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

2) της με αριθμό/23-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρους εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

3) της με αριθμό/23-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014,

4) της με αριθμό/23-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 -31/12/2015,

5) της με αριθμό/23-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ φορολογικού έτους 2014

6) της με αριθμό/23-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1) Η με αριθμό/23-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρους εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
48.497,76 €	48.497,76 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2) Η με αριθμό/23-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρους εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
51.742,64 €	51.742,64 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3) Η με αριθμό/23-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
37.578,39 €	37.578,39€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

4) Η με αριθμό/23-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 -31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
43.042,32 €	43.042,32 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

5) Η με αριθμό/23-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
46.696,00 €	46.696,00 €

6) Η με αριθμό/23-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
13.425,10 €	13.425,10 €

7) Η με αριθμό/23-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π. φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
35.728,00 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.