



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/7/2021

Αριθμός απόφασης: 1887

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-....245

ΦΑΞ : 2313-....258

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 22/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου στον οικισμό, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/**26-11-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 χρήσης 2010, της με αριθμό/**26-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010), της με αριθμό/26-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 και της με αριθμό/26-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

7. Την από 5/3/2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής .

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

Επί της από 22/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

1. Με την με αριθμό/26-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **16.188.00 €** (40.470.00 X 40%), λόγω λήψης δέκα πέντε (15) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό του, έκδοσης της επιχείρησης «..... - **ΑΦΜ**, καθαρής αξίας 40.470.00 €, πλέον ΦΠΑ 9.006,10 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, 18 και 30§4 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό/26-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 10.650,49 € και πρόσθετοι φόροι αξίας 13.108,35 €, ήτοι συνολικό ποσό **24.961,46 €**, πλέον πιστωτικού υπολοίπου, βάσει δήλωσης, 1.202,62 €.

3. Με την με αριθμό/26-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ύψους 9.006,10 € , πλέον πρόσθετων φόρων 8.975,15 €, ήτοι συνολικό ποσό **17.981,25 €**

4. Με την με αριθμό/26-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, με βάση το εικονικό φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό $9.006,10 \times 50\% = 4.503,05 \text{ €}$.

Δυνάμει της με αρ. ../1/13-8-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών “Λιανικό εμπόριο οικοδομήσιμων υλικών”, ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α και της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ., στη χρήση 2010. Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./6-4-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 6/4/2017 έκθεση Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, που αφορά στην εκδότηρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....– ΑΦΜ» και διακριτικό τίτλο «.....», σύμφωνα με την οποία η ανωτέρω επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα, για τον οποίο εξέδωσε στη χρήση 2010 δέκα πέντε (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 40.470.00 €, πλέον ΦΠΑ 9.006,10 €. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, αποδεχόμενος πλήρως τα πορίσματα του διενεργηθέντος ελέγχου στην εκδότηρια επιχείρηση και κατόπιν ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντα καταλόγισε πρόστιμο για την παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής και προέβη στο λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με την αφαίρεση των εικονικών στοιχείων από τις δαπάνες και τις φορολογητέες εισροές της οικείας χρήσης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι συναλλαγές στα επίμαχα τιμολόγια είναι πραγματικές και όχι εικονικές και οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμου έχει παραγραφεί.
3. Έλλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου κατά τη διαδικασία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς την ένσταση παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του Ν.4174/2013, «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προϊσχύουσες του 8 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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 22/12/2006 και μετά) 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....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 στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ίδιου νόμου](#) ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) 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. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την

πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, με τις διατάξεις του 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται : «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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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 τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται «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

προσηκόντως 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 συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή με την υπ' αριθμ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) έχει διευκρινιστεί ότι στο ΦΠΑ, αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω), δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αρ./16-6-2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και την με αρ./31-3-2011 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010.

Επειδή εν προκειμένω, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 & της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000, με την από 6/4/2017 έκθεση Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς από μεταγενέστερο έλεγχο διαπιστώθηκε η παραβατική δράση του προσφεύγοντα ως λήπτη εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της με αριθμό/26-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 χρήσης 2010 και της με αριθμό/26-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010), δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός του 2017, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68

παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, ο δε χρόνος παραγραφής, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Κ.Β.Σ., για τη χρήση 2010 εκπνέει στις 31/12/2021.

Ωστόσο έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2010 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και την επιβολή του προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97, δεδομένου ότι δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α. για τη χρήση αυτή και ως εκ τούτου δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α.. Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι ο προσφεύγων υπέβαλε την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. του οικείου έτους και σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1125/2004 και τη σχετική νομολογία, με την οποία έχει κριθεί ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας του ειδικού προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε σχέση με το Φ.Π.Α., ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης της με αριθμό/26-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 και της με αριθμό/26-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής λόγω παραγραφής, **γίνεται αποδεκτός**.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις με αρ./26-11-2020 και/26-11-2020 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, γίνεται αποδεκτή για το λόγο της **παραγραφής**, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*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, 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, 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, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 6/4/2017 έκθεση Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία αφορά στην επιχείρηση «..... – ΑΦΜ», έκρινε τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

Τα φορολογικά στοιχεία της «.....», στις χρήσεις 2003 έως και 2011, κρίθηκαν **εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα, καθώς:

- δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον),

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5)
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100

καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,

- σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,

- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών, βάσει

εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπέζης, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,

- ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «.....», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,

- σε όσες περιπτώσεις η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση αγαθών των φορολογικών στοιχείων συνάδει με τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων, κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων ειδικής χρήσης, η «.....» δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της. Κάθε άλλη δραστηριότητα που δεν ήταν συμβατή με τη δική της, δεν θα ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί, αφού δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,

- στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ (Αρ. πρωτ. .../29-1-2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με την χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδά της διπλασιάζονται.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως 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 συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

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. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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».

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου, ότι η ποσότητα των αγορασθέντων ανταλλακτικών είναι πολύ μεγάλη και υπερτιμολογημένη, είναι αόριστη και υποθετική. Περαιτέρω, όσον αφορά στον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση στοιχείων, αυτός είναι νόμιμος, καθώς τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με μετρητά εφόσον στην υπό κρίση περίοδο δεν υφίστατο υποχρέωση εξόφλησής τους μέσω του τραπεζικού συστήματος, ενώ στα τιμολόγια αναγράφεται η ένδειξη «εξοφλήθη». Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι η μεταφορά των προϊόντων έγινε με δικό του φορτηγό, ενώ ο τρόπος έκδοσης των υπό κρίση τιμολογίων, ήτοι η μη χρήση κωδικών των προϊόντων, δεν αφορά στον ίδιο, ως αγοραστή, αλλά στην εκδότρια εταιρία. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, προσκομίζει φωτογραφίες των ανταλλακτικών που βρίσκονται στην έδρα του, ενδεικτικές τιμές, μέσω του internet, των ειδών που αναγράφονται στα τιμολόγια και τέλος τιμολόγια αγοράς πετρελαίου έτους 2010 προς απόδειξη της μεταφοράς των υπό κρίση ανταλλακτικών με το δικό του μεταφορικό μέσο.

Επειδή από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής διαπιστώθηκαν τα κάτωθι :

- Ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... – ΑΦΜ» τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία :

Α/Α	Είδος φορολογικού στοιχείου	Αριθμός	Ημερομηνία έκδοσης	Καθαρή αξία	Ποσό ΦΠΑ
1	T-ΔΑ	....	05/05/2010	8.200,00	1.722,00
2	T-ΔΑ	....	07/05/2010	4.900,00	1.029,00
3	T-ΔΑ	....	10/05/2010	2.000,00	420,00
4	T-ΔΑ	....	01/07/2010	2.420,00	556,60
5	T-ΔΑ	....	02/07/2010	2.320,00	533,60
6	T-ΔΑ	....	06/07/2010	2.180,00	501,40
7	T-ΔΑ Σειρά Α	....	05/10/2010	2.400,00	552,00
8	T-ΔΑ Σειρά Α	....	15/10/2010	2.300,00	529,00
9	T-ΔΑ Σειρά Α	....	19/10/2010	2.200,00	506,00
10	T-ΔΑ Σειρά Α	....	20/10/2010	2.250,00	517,50
11	T-ΔΑ Σειρά Α	....	22/11/2010	1.950,00	448,50
12	T-ΔΑ Σειρά Α	....	25/11/2010	2.100,00	483,00
13	T-ΔΑ Σειρά Α	....	30/11/2010	2.000,00	460,00
14	T-ΔΑ	....	10/12/2010	1.500,00	345,00
15	T-ΔΑ	....	15/12/2010	1.750,00	402,50
ΣΥΝΟΛΑ				40.470,00	9.006,10

- Το σύνολο των τιμολογίων αφορά στην προμήθεια ανταλλακτικών – εξαρτημάτων μηχανημάτων έργων. Το κόστος και η ποσότητα των συγκεκριμένων ανταλλακτικών θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ασυνήθιστα υψηλά, αγγίζοντας σχεδόν την αξία αγοράς καινούργιων μηχανημάτων, ως παρατίθενται στον κατωτέρω πίνακα :

A/A	Περιγραφή είδους	Αναγραφόμενη ποσότητα	Εύρος αναγραφόμενων τιμών στα τιμολόγια (1)	Μέγιστες τιμές που επικρατούν στην αγορά (2)	Διαφορές (2-1)	Απαιτούμενα ανταλλακτικά	Παρατηρήσεις
1	Μεταλλικός κουβάς μηχανήματος έργου	1	7.000,00	2.000,00 (400,00 μεταχειρισμ.)	-5.000,00	-	Ασύμβατη διαφορά τιμής μεταξύ της αναγραφόμενης και της επικρατούσας στην αγορά
2	Χειριστήρια	3	Από 400,00 έως 1200,00	-	-	2	Ο ελεγχόμενος έχει στην κατοχή του δύο μηχανήματα που απαιτούν χειρισμό εκτός του οχήματος
3	Υδραυλική μπουκάλα	8	Από 550,00 έως 1.800,00	-	-	2	Ασύμβατη προμήθεια εξαρτημάτων. Ο απαιτούμενος αριθμός δεν μπορεί να ξεπερνά τα 2 δεδομένου ότι στις περισσότερες των περιπτώσεων επισκευάζονται
4	Υδραυλική αντλία	7	Από 700,00 έως 3.100,00	-	-	2	
5	Μαρκούτσια	4	Από 150,00 έως 350,00	100,00	-250,00	-	Ασύμβατη διαφορά τιμής μεταξύ της αναγραφόμενης και της επικρατούσας στην αγορά
6	Σούστες	8	Από 500,00 έως 1.050,00	-	-	-	Μεγάλη απόκλιση τιμών με ταυτόχρονη αντικατάστασή τους σε όλα τα οχήματα
7	Πόρτα φορτηγού	1	1.000,00	-	-	-	Συνήθως επισκευάζετε . Αλλαγή σε περίπτωση ατυχήματος γεγονός που δεν αποδεικνύεται από κάποια αποζημίωση ασφαλιστικής εταιρείας
8	Ζίγκια	2	1.210,00	400,00	-810,00	-	Ασύμβατη διαφορά τιμής μεταξύ της αναγραφόμενης και της επικρατούσας στην αγορά
9	Πατώνα καρότσας	1	2.000,00	-	-	-	
10	Κουζινέτα	2	1.210,00	400,00	-810,00	-	Ασύμβατη διαφορά τιμής μεταξύ της αναγραφόμενης και της επικρατούσας στην αγορά

- Η εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων έγινε με μετρητά. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στη διάθεση του ελέγχου, μετά από πρόσκληση, κανένα απολύτως παραστατικό εξόφλησης ή κάποιο άλλο στοιχείο πληρωμής που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών. Σύμφωνα με το άρθρο 18 § 2 Π.Δ. 186/92 και το άρθρο 19 § 2 Ν.3842/2010, για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, αξίας 15.000 ευρώ και άνω, η τμηματική ή ολική εξόφληση επιβάλλεται να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή. Ο έλεγχος επισημαίνει ότι η συγκεκριμένη διάταξη εφαρμόζεται έως 31/05/2010 και από 01/06/2010 ισχύει ο Ν.3842/2010 (άρθρο 19 παρ.2 εδάφιο α'), ο οποίος τροποποιεί το άρθρο 18 του ΠΔ 186/92 και ορίζει ότι για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000,00) ευρώ και άνω, απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη. Από τα δεδομένα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, γίνεται φανερό ότι από 01/06/2010 και μετά η αξία όλων των τιμολογίων εσκεμμένα δεν υπερβαίνει το όριο των 3.000,00 ευρώ.

- Στα επίμαχα τιμολόγια ως όχημα μεταφοράς εμφανίζεται το ΦΙΧ, ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα. Από προσεκτικότερη εξέταση των εξόδων που πραγματοποίησε ο προσφεύγων

διαπιστώθηκε ότι για διάστημα τουλάχιστον 7 ημερών πριν και μετά την ημερομηνία έκδοσης των τιμολογίων δεν εντοπίστηκε δαπάνη για πλήρωση με καύσιμα του οχήματος. Ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι είναι αδύνατο να πραγματοποιήθηκαν δέκα πέντε ταξίδια των 550 χιλιομέτρων το κάθε ένα (Θεσσαλονίκη – Κομοτηνή), με ΦΙΧ μεικτού βάρους 1,7 τόνων, χωρίς να υπάρχουν οι αντίστοιχες δαπάνες καυσίμων.

- Τα υπό κρίση τιμολόγια παρουσιάζουν : α) πρόχειρη και ελλιπή χειρόγραφη περιγραφή των αναγραφόμενων ειδών και β) απουσία μηχανογραφημένων κωδικών αποθήκης, πρακτική που δεν εφαρμόζουν στην πλειονότητα τους οι οργανωμένες οικονομικές μονάδες, ειδικά στον κλάδο των ακριβών ανταλλακτικών.
- Ο έλεγχος επισημαίνει το γεγονός ότι τα συγκεκριμένα εξαρτήματα, σύμφωνα με τα δεδομένα των τιμολογίων, άλλαξαν τουλάχιστον δύο φορές κατά το τελευταίο δίμηνο του 2010. Ο προσφεύγων, με τις φωτογραφίες που προσκόμισε, τα εμφανίζει μετά από δέκα χρόνια να παραμένουν σε άριστη κατάσταση παρόλο που όλο αυτό το διάστημα παρείχαν τις υπηρεσίες τους σε πολύ μεγάλο αριθμό έργων. Γίνεται, φανερό, ότι είναι ασύμβατο για δέκα χρόνια να μην παρουσίασαν κάποια βλάβη που να οδήγησε στην αντικατάστασή τους, σε αντίθεση με το τελευταίο δίμηνο του 2010, όπου ο προσφεύγων φέρεται να προχώρησε σε αλλαγή τους τουλάχιστον δύο φορές.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή εν προκειμένω, τα στοιχεία που προσκομίζει ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή του έχουν ήδη εκτιμηθεί από τη φορολογική αρχή, ενώ δεν προσκομίζει νέα στοιχεία ικανά να μεταβάλλουν την κρίση περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 26/11/2020 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου και εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου κατά τη διαδικασία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή στη με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζονται τα εξής :

«**Άρθρο 28** Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο. Επισυνάπτεται υπόδειγμα κατάστασης για την καταχώρηση των Σημειωμάτων διαπίστωσης και των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ.

ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, επέδωσε στον προσφεύγοντα νόμιμα τον με αριθμό/18-09-2020 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, και τον με αριθμό/ 18-09-2020 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 χρήσης 2010, καθώς και το συνημμένο από 18/9/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, θέτοντας παράλληλα προθεσμία είκοσι (20) ημερών, ώστε ο προσφεύγων να υποβάλει γραπτώς τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής το με αρ .πρωτ...../20-10-2020 έγγραφό του με τις αντιρρήσεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Ακολούθως, ο έλεγχος, και αφού έλαβε υπόψη το ως άνω έγγραφο του προσφεύγοντα, προέβη, ορθώς, στην έκδοση και στην κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως αορίστως προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης από 22/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) Την **ακύρωση** :

1) της με αριθμό/**26-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 και

2) της με αριθμό/**26-11-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, λόγω παραγραφής.

β) Την **επικύρωση** :

1) της με αριθμό/**26-11-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 χρήσης 2010 και

2) της με αριθμό/**26-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1) Η με αριθμό/**26-11-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
---------------	------------------------------

16.188,00 €	16.188,00 €
--------------------	--------------------

2) Η με αριθμό/**26-11-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
24.961,46 €	24.961,46 €

3) Η με αριθμό/**26-11-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
17.981,25 €	0,00 €

4) Η με αριθμό/**26-11-2020** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
4.503,05 €	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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.