



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδι- : 176 71 - Καλλιθέα
κας

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 29/10/ 2021

Αριθμός Απόφασης 3733

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24-12-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση, με ΑΦΜ, που έχει έδρα στην-, επί της οδού αριθ., κατά:

-Της υπ. αριθ./2020 (taxis/2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.5337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011

-Της υπ. αριθ./2020 (taxis/2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.5337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012

- Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2012,

- Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, οικονομικού έτους 2013

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-12-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Η Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, διαβίβασε το με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./19), που αφορούσε την ατομική επιχείρηση ' ' του ' ' με ΑΦΜ σύμφωνα με το οποίο αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, για τις χρήσεις 2009-2016. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση ' ' του ' ' με ΑΦΜ στις χρήσεις 2011 και 2012 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση, με ΑΦΜ, για ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής

αξίας 12.262,32 € και τρία (3) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 46.276,00€ αντίστοιχα.

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12-2011 & 01/01-31/12-2012 με την υπ' αριθ./2020 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), & εισόδημα (Ν.2238/94).

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε με θυροκόλληση στις 21-10-2020 στην έδρα της επιχείρησης το με υπ' αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

Σημειώνεται ότι τα βιβλία και στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αν και ζητήθηκαν με τις υπ' αριθ./2020 &/2020 προσκλήσεις.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 20-11-2020 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ και 2) Φορολογίας εισοδήματος με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

-Την υπ. αριθ./2020 (taxis/2020) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν.5337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 4.904,93€(12.262,32€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθαρής αξίας 12.262,32€, που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση ' ' του ' ' με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 & 18§§2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ. αριθ./2020 (taxis/2020) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν.5337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, με την οποία επιβλήθηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 18.510,40€(46.276,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 46.276,00€, που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση ' ' του με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 &18§§2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 2.452,47€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509 /17) 2.712,19€, ήτοι συνολικού ποσού 5.164,66€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία ύψους 12.262,32€, προστίθενται στα καθαρά κέρδη, ως λογιστική διαφορά, επειδή οι ανωτέρω δαπάνες δεν καλύπτονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ 2 Π.Δ. 186/92 (περί ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 31 Ν. 2238/94.

- Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 9.255,20€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509 /17) 10.235,33€, ήτοι συνολικού ποσού 19.490,53€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία ύψους 46.276,00€, προστίθενται στα καθαρά κέρδη, ως λογιστική διαφορά, επειδή οι ανωτέρω δαπάνες δεν καλύπτονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ 2 Π.Δ. 186/92 (περί ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 31 Ν. 2238/94.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής προστίμων & φόρου εισοδήματος, για τα έτη 2011 και 2012 και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία

-Οι συναλλαγές που έγιναν δεν είναι εικονικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

- Περί ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

- Ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ. αριθ./2020 υπόμνημα σε απάντηση του σημειώματος ελέγχου του άρθρου 28 ν. 4174/2013

-Ως προς το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης της δαπάνης για την οποία έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή ως προς τον επικαλούμενο ισχυρισμό, ως προς το θέμα της παραγραφής για την χρήση 2011 αναφέρουμε ότι:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Φορολογικός έλεγχος

«1.Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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. [...] 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:

«5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, «από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου»

Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι:

«11. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 36 Παραγραφή

«3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των **παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84** του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν,

εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'\)](#), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζομένων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα 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 υποβληθείσης 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 υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ **ΣτΕ 2934/2017**, ΣτΕ 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1194/2017(5 Δεκεμβρίου 2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.....3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της **παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994** (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών . Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν.4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή, σύμφωνα με νομολογιακά κριθέντα στις σκέψεις 4,12 & 14 της απόφασης Σ.Τ.Ε. 2934/2017 (ημερομηνία δημοσίευσης 15-11-2017) «4. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, [.....]προβλέπει, στα άρθρα 61-63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρο 66 για το φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων. Ειδικότερα, στην παράγραφο 1 του άρθρου 66, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 8 παρ. 8 του ν. 2386/1996 (Α' 43) και ίσχυε πριν από την αντικατάστασή της με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β) Να ζητά από [...] τις τράπεζες [...] οποιεσδήποτε πληροφορίες θεωρεί αναγκαίες για τη διευκόλυνση του έργου του. [...] Κατά την αληθή έννοια της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου υφίσταται υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.[.....]. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 (Α' 66 – έναρξη ισχύος της από 31.3.2011, σύμφωνα με το άρθρο 52 παρ. 2 του ίδιου νόμου), οι ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ αντικαταστάθηκαν

ως εξής: «Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος...

12. ...δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου στην ημεδαπή.....».

14.Επειδή, η διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, όπως η παρούσα, 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 δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της

δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 172/2018 (ημερομηνία δημοσίευσης 24-01-2018)

«Δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν **προσηκόντως** υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Επειδή, η διάταξη της περιπτ. β της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνο όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της κατ' αρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται, 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 δήλωσης. Ενόψει τούτου και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 12, υπό το φως της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της-φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Σ.τ.Ε. 1628 /2019 (ημερομηνία δημοσίευσης 03-09-2019 Φορολογία εισοδήματος. Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από μεταγενέστερα συμπληρωματικά στοιχεία εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Ποια θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση συμπληρωματικής πράξης. Νομίμως η φορολογική αρχή

εξέδωσε και κοινοποίησε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός της δεκαετίας, για φορολογικές παραβάσεις διαπιστούμενες από τα εικονικά τιμολόγια, αφού δικαιολογημένα δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής.....

Επειδή προς εναρμόνιση με την ως άνω νομολογία, με το άρθρο 32§3 του ν. 4646/2019, εισήχθη στο άρθρο 36 του ν. 4174/2013 η παράγραφος 3 περίπτωση β' σύμφωνα με την οποία:

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

Επειδή, ο προσφεύγων έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αριθ. πρωτ./2019), με το αριθ. πρωτ./2019 Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ το οποίο αφορούσε την χρήση 2011 που ήταν ανέλεκτη.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2011 με την υπ' αριθ./2020 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92) και εισόδημα (Ν.2238/94).

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχτηκαν οι από 20-11-2020 εκθέσεις ελέγχου, 1) Φορολογίας ΚΒΣ και 2)Φορολογίας εισοδήματος με βάση τις οποίες του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, οι οποίες επιδόθηκαν με θυροκόλληση στην έδρα προσφεύγοντα στις 26-11-2020.

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§4 του

ν.2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και φύλλου ελέγχου εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2011 στις 31-12-2022. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς τις εν λόγω πράξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ως προς τον επικαλούμενο ισχυρισμό, ως προς το θέμα της παραγραφής για την χρήση 2012 αναφέρουμε ότι:

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν. 4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχός [...]».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]. Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

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

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα το με αρ. πρωτ...../2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και τις από 20-11-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα υπέπεσε σε τρείς (3) παραβάσεις. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, καθαρής αξίας 46.276,00€, με εκδότη την ατομική επιχείρηση ' ' του ' με ΑΦΜ

Επειδή η λήψη των παραπάνω τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου, για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ και φύλλων ελέγχου εισοδήματος στην κρινόμενη χρήση 2012, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ και φύλλου ελέγχου εισοδήματος στη χρήση 2012 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων (20/11/2020) πράξεων, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρασ δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2023. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 ορίζεται:

4. «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 τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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 τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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.».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, να αποδείξει τους ισχυρισμούς του.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποίησής 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).

Στην προκείμενη περίπτωση, στο με αρ. πρωτ.53023/22-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και στις από 20/11/2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την εκδότρια ατομική επιχείρηση ' ' του ' με ΑΦΜ που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ κατέληξε στο συμπέρασμα ότι είναι εκδότης φορολογικών στοιχείων, καθώς η εκδότρια επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ, εν όψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και της έλλειψης προσωπικού, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών που αφορούν σε κατασκευαστικές εργασίες. Ειδικότερα:

- Δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των εργασιών που αναγράφεται στα εκδοθέντα ΤΠΥ. Από διασταυρωτική επαλήθευση με το τοπικό κατάστημα ΙΚΑ διαπιστώθηκε ότι ουδέποτε η ατομική επιχείρηση απογράφηκε ως εργοδότης.

- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, απαραίτητα για την παροχή και εκτέλεση του είδους των υπηρεσιών, που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.

- Όπως προκύπτει από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και από τις δηλώσεις τρίτων της ΓΓΠΣ, πραγματοποίησε ελάχιστες αγορές που αφορούν συγκεκριμένα έργα, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις των προμηθευτών του. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του αφορούν πετρελαιοειδή.

- Δεν προέκυψε από πουθενά ότι η ατομική επιχείρηση είχε έδρα κατά το ελεγχόμενο διάστημα.

- Τα περισσότερα τιμολόγια έχουν συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 ευρώ και φέρεται να εξοφλούνται με μετρητά κατά την έκδοσή τους, συνηθισμένη πρακτική σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων.

- Τα έσοδα από τις συναλλαγές με τους πελάτες της δεν τα συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ. Ειδικότερα δεν υποβλήθηκαν εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013, ενώ σε αυτές που υποβλήθηκαν (χρήσεις 2009 και 2010) δεν δηλώνονται

εκροές και εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο 19,00 ευρώ. Επίσης, δεν υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις για το 3ο και 4ο τρίμηνο της χρήσης 2011, συνολικά για τη χρήση 2012, για το 1ο και 2ο τρίμηνο της χρήσης 2015, καθώς και για όλα τα τρίμηνα της χρήσης 2016. Αυτές που υποβλήθηκαν εμφανίζουν τα παρακάτω δεδομένα:

ΕΤΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	ΤΡΙΜΗΝΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ
2010	A-Δ	0,00	0,00
2011	A-B	0,00	0,00
2013	A-Δ	201.316,30	194.329,39
2014	A-Δ	0,00	0,00
2015	Γ-Δ	0,00	0,00

• Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2011, 2013, 2015 και 2016, ενώ για τις χρήσεις 2009, 2010, 2012 και 2014 τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων έχουν ως εξής:

ΧΡΗΣΗ (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
2009	0,00	-1.500,00
2010	0,00	-1.500,00
2012	1.024,80	1.024,80
2014	76.102,59	7.002,59

• Επί των εκδοθέντων τιμολογίων έχει τεθεί επαγγελματική σφραγίδα στην οποία η ατομική επιχείρηση αναφέρεται ως «Εργολάβος Οικοδομών» που αφορά δραστηριότητα η οποία δεν περιλαμβάνεται σε αυτές που είχε δηλώσει κατά την έναρξη της επιχείρησής του. Επισημαίνεται ότι η κύρια δραστηριότητα του ελεγχόμενου αφορούσε στο «Χονδρικό εμπόριο ξυλείας, οικοδομικών υλικών & ειδών υγιεινής».

• Δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι κατείχε τον απαραίτητο τεχνολογικό εξοπλισμό και μέσα. Παρόλο που φέρεται να πραγματοποίησε έσοδα από παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών σημαντικής έκτασης και αξίας, δεν προκύπτει να έλαβε φορολογικά στοιχεία από τις επιχειρήσεις ή επαγγελματίες που κατείχαν ή εκμίσθωναν μηχανήματα ή εξοπλισμό ή απασχολούσαν ανθρώπινο δυναμικό, ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιες εξειδικευμένες υπηρεσίες και κατασκευές.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ, είναι και η επιχείρηση με Α.Φ.Μ., η οποία τη χρήση 2011 έλαβε ένα (1) φορολογικό στοιχείο αξίας 12.262,32 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 2.820,33 ευρώ και τη χρήση 2012 έλαβε τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 46.276,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 10.643,48 ευρώ.»

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, στο Κεφάλαιο ' ' Διαπιστώσεις του Παρόντος Ελέγχου ' ' στις από 20-11-2020 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την λήπτρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ., αναφέρεται ότι:

«.....η λήπτρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις και δεν προσκόμισε τα αιτούμενα στοιχεία.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΧΡΗΣΗ 01.01.2011 – 31.12.2011

α) Η επιχείρηση τη χρήση 01.01.2011 – 31.12.2011 έλαβε ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 12.262,32 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.820,33 ευρώ, δηλαδή συνολικής αξίας 15.082,65 ευρώ από την ατομική επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ

β) Από το σύστημα των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών Προμηθευτών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δήλωσε την ατομική επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών χρήσης 2011, ως προμηθευτή με ένα (1) ληφθέν φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 12.262,32 ευρώ. Επομένως τεκμαίρεται ότι το επίμαχο παραστατικό καταχωρήθηκε και στα βιβλία της επιχείρησης τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011.

Τονίζεται ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν υπέβαλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών για τη χρήση 2011.

γ) Η επιχείρηση δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, αν και εκλήθη νομίμως. Στις επιδοθείσες προσκλήσεις άρθρου 14 Ν.4174/2013, η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε το υπό κρίση φορολογικό παραστατικό, αποδεικτικά έγγραφα

του τρόπου εξόφλησης ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Ως εκ τούτου δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία, φορολογικές δηλώσεις, λογιστικές εγγραφές καταχώρησης του υπό κρίση παραστατικού, ιδιωτικά συμφωνητικά και εργολαβικά ώστε να αποδεικνύεται το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων, ούτε Τριμηνιαίες Καταστάσεις Συμφωνητικών παρ. 16 άρθρου 8 Ν.1882/90, για την ελεγχόμενη χρήση.

Επιπρόσθετα, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά εξόφλησης του επίμαχου τιμολογίου, προκειμένου να πιστοποιηθεί η πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως τραπεζικά έγγραφα, επιταγές έκδοσης του λήπτη των στοιχείων και κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού (extrait).

Σημειώνεται ότι η τμηματική ή ολική εξόφληση του υπό κρίση παραστατικού έπρεπε να πραγματοποιηθεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18, παράγρ.2 του Π.Δ.186/1992 (όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 25α του άρθρου 19 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από 01.06.2010).

δ) Επίσης, από δηλώσεις τρίτων από την ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου για τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές της επιχείρησης ' του ' με ΑΦΜ, προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση για τη χρήση 2011, 2012 και 2013, έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από άλλες επιχειρήσεις, ενώ έχει δηλωθεί ως πελάτης από ελάχιστες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα και σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά:

1)για τη χρήση 2011 δηλώθηκε από έξι (6) συναλλασσόμενες επιχειρήσεις ως προμηθευτής με συνολική αξία συναλλαγών 124.034,32 ευρώ, ενώ δηλώθηκε ως πελάτης από πέντε (5) επιχειρήσεις με συνολική αξία συναλλαγών 18.133,49 ευρώ, 2) για τη χρήση 2012 δηλώθηκε από επτά (7) συναλλασσόμενες επιχειρήσεις ως προμηθευτής με συνολική αξία συναλλαγών 182.562,00 ευρώ, ενώ δηλώθηκε ως πελάτης από μία (1) επιχείρηση με συνολική αξία συναλλαγών 402,86 ευρώ, 3) για τη χρήση 2013 δηλώθηκε από έξι (6) συναλλασσόμενες επιχειρήσεις ως προμηθευτής με συνολική αξία συναλλαγών 236.007,70 ευρώ, ενώ δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση.

Σημειώνεται ότι η εκδότρια επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για τη χρήση 2011 και τη χρήση 2013, ενώ για τη χρήση 2012 υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών με συνολική αξία πωλήσεων 212.354,00 ευρώ σε οκτώ (8) εταιρείες πελάτες της.

Οι πραγματοποιηθείσες αγορές δεν δικαιολογούν πωλήσεις τέτοιου μεγέθους, και είναι προφανές

ότι η αναντιστοιχία αυτή αποδεικνύει την εικονικότητα του τιμολογίου.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου και τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα ληφθέντα παραστατικά από την ατομική επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ (ένα φορολογικό στοιχείο στην χρήση 2011 καθαρής αξίας 12.262,32 ευρώ) είναι εικονικό στο σύνολό του ως προς τη συναλλαγή (ανύπαρκτες συναλλαγές).

ΧΡΗΣΗ 01.01.2012 - 31.12.2012

α) Η επιχείρηση τη χρήση 01.01.2012 - 31.12.2012 έλαβε τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 46.276,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 10.643,48 ευρώ, δηλαδή συνολικής αξίας 56.919,48 ευρώ από την ατομική επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ

β) Από το σύστημα των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών Προμηθευτών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δήλωσε την ατομική επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών χρήσης 2012, ως προμηθευτή με τρία (3) ληφθέντα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 46.276,00 ευρώ. Επομένως τεκμαίρεται ότι τα επίμαχα παραστατικά καταχωρήθηκαν και στα βιβλία της επιχείρησης τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012.

Τονίζεται ότι η εκδότρια επιχείρηση υπέβαλε Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών Προμηθευτών για τη χρήση 2012 και συμπεριέλαβε τα επίμαχα παραστατικά. Το πλήθος και η αξία των τιμολογίων που δηλώνονται από την ελεγχόμενη και την εκδότρια επιχείρηση βρίσκονται σε συμφωνία μεταξύ τους, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων.

γ) Η επιχείρηση δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, αν και εκλήθη νομίμως. Στις επιδοθείσες προσκλήσεις άρθρου 14 Ν.4174/2013, η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά, αποδεικτικά έγγραφα του τρόπου εξόφλησης ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Ως εκ τούτου δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία, φορολογικές δηλώσεις, λογιστικές εγγραφές καταχώρησης των υπό κρίση παραστατικών, ιδιωτικά συμφωνητικά και εργολαβικά ώστε να αποδεικνύεται το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων, ούτε Τριμηνιαίες Καταστάσεις Συμφωνητικών παρ. 16 άρθρου 8 Ν.1882/90, για την ελεγχόμενη χρήση.

Επιπρόσθετα, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων, προκειμένου να πιστοποιηθεί η πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως τραπεζικά έγγραφα, επιταγές έκδοσης του λήπτη των στοιχείων και κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού (extrait).

Σημειώνεται ότι η τμηματική ή ολική εξόφληση των υπό κρίση παραστατικών έπρεπε να πραγματοποιηθεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη των στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18, παράγρ.2 του Π.Δ.186/1992 (όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 25α του άρθρου 19 του Ν. 3842/2010 και ισχύει από 01.06.2010).

δ) Επίσης, από δηλώσεις τρίτων από την ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου για τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές της ατομικής επιχείρησης ' του ' με ΑΦΜ , προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση για τη χρήση 2011, 2012 και 2013, έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από άλλες επιχειρήσεις, ενώ έχει δηλωθεί ως πελάτης από ελάχιστες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα και σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά: 1) για τη χρήση 2011 δηλώθηκε από έξι (6) συναλλασσόμενες επιχειρήσεις ως προμηθευτής με συνολική αξία συναλλαγών 124.034,32 ευρώ, ενώ δηλώθηκε ως πελάτης από πέντε (5) επιχειρήσεις με συνολική αξία συναλλαγών 18.133,49 ευρώ, 2) για τη χρήση 2012 δηλώθηκε από επτά (7) συναλλασσόμενες επιχειρήσεις ως προμηθευτής με συνολική αξία συναλλαγών 182.562,00 ευρώ, ενώ δηλώθηκε ως πελάτης από μία (1) επιχείρηση με συνολική αξία συναλλαγών 402,86 ευρώ, 3) για τη χρήση 2013 δηλώθηκε από έξι (6) συναλλασσόμενες επιχειρήσεις ως προμηθευτής με συνολική αξία συναλλαγών 236.007,70 ευρώ, ενώ δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση.

Σημειώνεται ότι η εκδότρια επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για τη χρήση 2011 και τη χρήση 2013, ενώ για τη χρήση 2012 υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών με συνολική αξία πωλήσεων 212.354,00 ευρώ σε οκτώ (8) εταιρείες πελάτες της.

Οι πραγματοποιηθείσες αγορές δεν δικαιολογούν πωλήσεις τέτοιου μεγέθους, και είναι προφανές ότι η αναντιστοιχία αυτή αποδεικνύει την εικονικότητα των τιμολογίων.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου και τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα ληφθέντα παραστατικά από την επιχείρηση ' του ' με ΑΦΜ (τρία φορολογικά στοιχεία στην χρήση 2012 συνολικής καθαρής αξίας 46.276,00 ευρώ) είναι εικονικά στο σύνολό τους ως προς τη συναλλαγή (ανύπαρκτες συναλλαγές).

Στην προκείμενη περίπτωση, στο με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και στις από 20/11/2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές για τις κρινόμενες χρήσεις και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά τον έλεγχο δεν επέδειξε τα βιβλία και στοιχεία της, αν και της κοινοποιήθηκαν Προσκλήσεις Άρθρου 14 Ν.4174/2013, προκειμένου να διαπιστωθούν ο αριθμός, το είδος, η ημερομηνία και η αξία εκάστου φορολογικού στοιχείου που εκδόθηκε, καθώς και το είδος των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν. Δεδομένου ότι αυτά συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, τεκμαίρεται ότι καταχωρήθηκαν και στα βιβλία της.

Επειδή, 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, το με αρ. πρωτ./2020 υπόμνημα της προσφεύγουσας λήφθηκε από την Δ.Ο.Υ. εκπρόθεσμα, ήτοι μετά το πέρας της προθεσμίας των 20 ημερών την οποία είχε η προσφεύγουσα για να διατυπώσει τις απόψεις της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων, και μετά και από την έκδοση των οριστικών πράξεων και την υπογραφή των εκθέσεων ελέγχου. Με το υπόμνημά της απάντησε αορίστως και γενικώς στις διαπιστώσεις του ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο έλεγχος δεν είχε τη δυνατότητα να κατασχέσει τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά, καθώς η προσφεύγουσα δεν συνεργάστηκε στον έλεγχο και κατά τις επανειλημμένες επισκέψεις των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ, στην έδρα της επιχείρησης, δεν ευρέθη κανείς εργαζόμενος, συνεργάτης, συνέταιρος ή/και νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης, και η θύρα της ήταν κλειδωμένη και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται.

Επειδή, λόγω λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 12.262,32 ευρώ για τη χρήση 2011 και 46.276,00 ευρώ για τη χρήση 2012, τα ποσά αυτά προστίθενται στο αποτέλεσμα των χρήσεων 2011 και 2012 ως λογιστική διαφορά, καθώς οι προαναφερθείσες παρεχόμενες υπηρεσίες δεν καλύπτονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ 2 Π.Δ. 186/92 (περί ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 31 Ν. 2238/94. Οι διατάξεις που επικαλείται η προσφεύγουσα αναφέρονται στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, και όχι εικονικών στο σύνολό τους ως

προς τη συναλλαγή και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στο με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και στις από 20/11/2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 949,950/2012). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και στις από 20/11/2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./ 24-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση, με ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ. αριθ./...../2020,/...../2020, &/2020 πράξεων.

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

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/31/12/2011 [(υπ. αριθ...../2020 (taxis/2020)]

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: $(12.262,32 \times 40\%) = 4.904,93\text{€}$

Διαχειριστική περίοδος 01/01/31/12/2012[(υπ. αριθ./2020 (taxis/2020)]

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: $(46.276,00 \times 40\%) = 18.510,40\text{€}$

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./2020)	2012
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2,452,47
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	2.712,19
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.164,66

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ (υπ' αριθμ./2020)	2013
Διαφορά φόρου εισοδήματος	9.255,20
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	10.235,33
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.490,53

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.