



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 25-10-2021

Αριθμός Απόφασης: 2963



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 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.)*»
- 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 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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, που έχει έδρα στοκαι εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των παρακάτω πράξεων: α) της με αρ. Πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2012, β) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, γ) της με αριθμ. Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2012, δ) της με αριθμ.Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/97) για τη χρήση 2012, ε) της με αριθμ.Οριστικής Πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014, στ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, ζ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2014, η) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/28-12-2020 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 30.608,01€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- Έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 66§5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 13 του ίδιου νόμου και του αρ. 2§3 του ΚΦΑΣ ή 5 των Ε.Λ.Π. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 18.460,00€, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/ποσό	Σύνολο
-------	--------------------	------------	------------------	--------

στοιχείου				προστίμου
		46.150,00€	40,00%	18.460,00€

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 7 §3 περ. β' του ν. 4337/2015

- Έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ. 66§5 του Κ.Φ.Δ., ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις της §1 του αρ. 13 του ίδιου νόμου και του αρ. 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ. ή των Ε.Λ.Π. Τα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη παραστατικά στοιχεία και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 12.148,01€, αναλύονται ως εξής:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/ποσό	Σύνολο προστίμου
		60.740,03€	20,00%	12.148,01€

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 7§3 περ. δ' του ν. 4337/2015.

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 33.865,71€, πλέον πρόσθετος φόρος 37.699,31€, ήτοι σύνολο 71.565,02€.

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 24.584,71€, πρόσθετος φόρος 26.452,64€, ήτοι σύνολο 51.037,35 €.

Με την με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, του άρθρου 6 του ν. 2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 12.292,35€ (24.584,71*50%) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Το πρόστιμο αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 79 του ν. 4172/2017 και είναι ίσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε διαφορά

φόρου ύψους 2.433,92€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ ύψους 1.216,96€, ήτοι συνολικό ποσό 3.650,88€

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 2.811,26€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 ΚΦΔ ύψους 1.405,63€, ήτοι συνολικό ποσό 4.216,89€

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) χρήσης 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επήλθε μεταβολή στο πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 13.285,88 σε 4.085,88, ήτοι συνολική διαφορά 9.200,00€

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε φόρος 9.200,00€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013, 4.600,00€, ήτοι συνολικό ποσό 13.800,00€

Στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, την παραγωγή και εμπορία χρωμάτων σιδηρικών και εργαλείων, διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει

1) της με αριθ. εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου Εισοδήματος ,Φ.Π.Α. και έλεγχος
Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
....., **στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012**. Η διάρκεια του
ελέγχου παρατάθηκε έως 30/06/2020 (.....) και εν συνεχεία έως 31/12/2020 (.....).

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με το με αρ.πρωτ...../18-01-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., με το οποίο διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. η από 09/11/2018 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της εν λόγω υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους κατά τη διαχειριστική χρήση 01/01/2012-31/12/2012 και μεταξύ των ληπτών είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ειδικότερα από την παραπάνω έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, τα οποία κρίθηκαν εικονικά.
Πιο συγκεκριμένα:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2012 - 31/12/2012

α) Λήψη έξι (6) **εικονικών ως προς το πρόσωπο** φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....-.....», ως εξής:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ευρώ)	ΦΠΑ (ευρώ)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (ευρώ)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ (ΠΟΣΟΣΤΟ 20%) (ευρώ)
1	T-ΔΑ ..	09/01/2012	11.000,00	2.530,00	13.530,00	2.200,00
2	T-ΔΑ ..	26/01/2012	9.600,00	2.208,00	11.808,00	1.920,00
3	T-ΔΑ ..	01/02/2012	10.740,03	2.470,21	13.210,24	2.148,01
4	TIM ..	02/02/2012	9.800,00	2.254,00	12.054,00	1.960,00
5	TIM ...	05/02/2012	11.760,00	2.704,80	14.464,80	2.352,00
6	TIM ..	13/02/2012	7.840,00	1.803,20	9.643,20	1.568,00
ΣΥΝΟΛΟ			60.740,03	13.970,21	74.710,24	12.148,01

κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων του Κ.Β.Σ., που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. δ', του Ν.4337/2015.

Ήτοι ποσό προστίμου:

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
60.740,03	20%	12.148,01,€

β) Λήψη οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ως εξής:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ευρώ)	ΦΠΑ (ευρώ)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (ευρώ)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ (ΠΟΣΟΣΤΟ 40%) (ευρώ)
1	TIM ..	10/12/2012	3.000,00	690,00	3.690,00	1.200,00
2	TTE ..	03/04/2012	6.490,00	1.495,00	7.995,00	2.596,00
3	TTE ..	09/04/2012	8.260,00	1.899,80	10.159,80	3.304,00
4	TTE ..	01/11/2012	10.000,00	2.300,00	12.300,00	4.000,00
5	TTE ...	23/11/2012	3.000,00	690,00	3.690,00	1.200,00
6	TTE ..	26/11/2012	8.000,00	1.840,00	9.840,00	3.200,00
7	T.Π.Υ ..	02/02/2012	2.400,00	552,00	2.952,00	960,00
8	T.Π.Υ ..	06/12/2012	5.000,00	1.150,00	6.150,00	2.000,00
ΣΥΝΟΛΟ			46.150,00	10.616,80	56.776,80	18.460,00

κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 4 και 6 του Ν.4093/2012, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. β', του Ν.4337/2015.

Ήτοι ποσό προστίμου:

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
46.150,00	40%	18.460,00 €

Ως αποτέλεσμα του ελέγχου συντάχθηκαν οι εκθέσεις ελέγχου: Π.Δ.186/1992-ΚΒΣ (αριθ. έκθεσης 1097Γ'/2020), φορολογίας Εισοδήματος (αριθ. έκθεσης 1097Α'/2020), Φ.Π.Α. (αριθ. έκθεσης 1097Β'/2020), Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/1997 (αριθ. έκθεσης 1097Δ'/2020), σε εκτέλεση των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις, διαχειρ. χρήσης 01/01/2012 – 31/12/2012.

2) Δυνάμει της με αριθ./01/15-07-2020 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **στην ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2015**. Ο έλεγχος είναι προτεραιοποιημένη υπόθεση σύμφωνα με το υπ' αριθμ πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ Α 128762/15.06.2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων.

Ύστερα από την πιο πάνω αναγραφόμενη εντολή του Προϊστάμενου της διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 66 του ν. 4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας" σε συνδυασμό με τα προβλεπόμενα στην απόφαση του Υπουργού Οικονομικών της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1124/2015, ΠΟΛ. 1036/2017 για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2014-31/12/2014 και 01/01/2015-31/12/2015

Ως αποτέλεσμα του ελέγχου συντάχθηκαν οι εκθέσεις ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος (αριθ. έκθεσης 1094Α'/2020), ελέγχου Φ.Π.Α. (αριθ. έκθεσης 1094Β'/2020), σε εκτέλεση των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις, φορολογικών περιόδων 01/01/2014 – 31/12/2014 και 01/01/2015 – 31/12/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση την υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, ενώ στην επιχείρηση είχε κοινοποιηθεί η με αριθ., με διάρκεια έως την 31/12/2019. Συνεπώς, όταν διενεργήθηκε ο έλεγχος το έτος 2020 είχε παρέλθει ο χρόνος της εντολής ελέγχου και ως εκ τούτου παρά το νόμο διεξήχθη ο έλεγχος αυτός και όλες οι εκδοθείσες στα πλαίσια του ελέγχου αυτού πράξεις είναι ακυρωτές.»
2. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, προστίμου ΦΠΑ, Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ για τη χρήση 2012.
3. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές, είχαν εξοφληθεί μέσω τραπέζης, ο εκδότης των τιμολογίων ήταν υπαρκτό πρόσωπο και σε κάθε περίπτωση λειτούργησε καλόπιστα.

4. Μη σύννομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της χρήσης 2012.
5. Έλλειψη νομιμότητας των πράξεων Φ.Π.Α. & Προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρο 6 ν.2523/1997) της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012. Το σύνολο των δαπανών των επίμαχων τιμολογίων αφορούν πραγματικές συναλλαγές και θα πρέπει να αναγνωριστεί το δικαίωμα έκπτωσης τουλάχιστον για τις συναλλαγές που ο ίδιος ο έλεγχος αναγνωρίζει ως υπαρκτές, αλλά εικονικές μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
6. Λανθασμένα ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει ως δαπάνες το ποσό των αποσβέσεων ύψους 8.058,57€ για τα φορ. έτη 2014-2015, που αφορά 8 φορολογικά στοιχεία της εταιρίας, που είχε καταχωρίσει ως πάγια περιουσιακά στοιχεία.
7. Η εταιρία δικαιούται την έκπτωση του ΦΠΑ συνολικού ποσού 9.200€ των τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης Α.Φ.Μ., από το φόρο των εισροών για τις χρήσεις 2014-2015 .

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

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

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

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

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.....3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος

διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογουμένου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού. 4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.»

Επειδή, περαιτέρω, έχει κριθεί νομολογιακά ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση και ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσης του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 2341/2017, ΣτΕ 309/2012, 4265/2001).

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας ολοκλήρωσης του ελέγχου και έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στα άρθρα 25 και 28 του ν. 4174/2013, τυγχάνει απορριπτέος, ως αβάσιμος, καθότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει, ότι ο συγκεκριμένος έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. 258/0/11-4-2019 αρχικής εντολής, επί της οποίας αναγράφεται ως διάρκεια ελέγχου η 31^η /12/2020. Επειδή, τόσο οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου όσο και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 15/12/2020, ήτοι, εντός της προθεσμίας που αναγράφεται στην ως άνω εντολή ελέγχου, ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα υπέρβασης της εξουσίας της φορολογικής αρχής και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος επέδωσε στην ελεγχόμενη την με αριθμό πρωτ./28-02-2019 γνωστοποίηση, με την οποία κοινοποίησε αντίγραφο της με αριθμ/14-02-2019 εντολής ελέγχου και ενημέρωσε για τη δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ.18, 19 και 72 παρ.18 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρ.397 και 398 παρ.1 του Ν.4512/2018.

Η ανωτέρω εντολή ελέγχου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 με αριθμό, η οποία, κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα, πράγματι προσδιορίζει τη χρονική διάρκεια του ελέγχου έως 31/12/2019, όπως αναφέρεται άλλωστε επί του σώματος αυτής «διάρκεια ελέγχου έως 31/12/2019». Ωστόσο, η Δ.Ο.Υ., σε εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης της παρ.4 του άρθρου 25 του 4174/2013, προέβη σε παράταση του ελέγχου έως 30/06/2020 εκδίδοντας σε συνέχεια της αρχικής, την με αριθμό η οποία εν συνεχεία παρατάθηκε λόγω της σοβαρότητας της υπόθεσης έως 31/12/2020 με την εντολή, σε συνέχεια της προηγούμενης. Πρόκειται ουσιαστικά για την ίδια εντολή ελέγχου με όλα τα στοιχεία της αρχικής, η οποία λαμβάνει, με την καταχώρηση πρώτης και δεύτερης παράτασης στο σύστημα TAXIS, την αρίθμηση ... και αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νομιμότητας της εντολής ελέγχου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό (περί παραγραφής):

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος και το πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ.11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*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 Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».*

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 84§4 του ν. 2238/94: «4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

- α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.
- β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 68§2 του ν. 2238/94: «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... 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 περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ.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 (ΔΕφΑθ 4574/3013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αριθ./18-01-2020 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ., με το οποίο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της η λήψη εικονικών της προσφεύγουσας από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, θεωρείται συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, των άρθρων 49§3 και 57§2 του ν. 2859/2000 καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος, και πρόστιμο ΚΒΣ δεκαετή.

Ως προς τον ΦΠΑ και το πρόστιμο ΦΠΑ

Επειδή, με το άρθρο 57 παρ.1 & 2 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, σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.3 του Ν. 4174/26-7-2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013: «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 παρ.27^α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12- 2019 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: «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, με την **Πολ. 1192/2017** έγινε δεκτή η γνωμοδότηση 268/2017 του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία: «Ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικράτειας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78(§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012»

Επειδή, κατά την ελεγχόμενη χρήση, η έννοια της φοροδιαφυγής για εικονικά φορολογικά στοιχεία ορίζονταν στο άρθρο 19 παρ.4 του ν.2523/97, ως εξής : «**Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ. - 4.Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία**».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του ν. 2523/1997, αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει ΦΠΑ και πρόστιμο ΦΠΑ διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4646/2019 και καταλαμβάνει τόσο τη χρήση του 2013, όσο και την προγενέστερη αυτής, το 2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.1β & 3 του ίδιου νόμου β κατ' εφαρμογή του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος και των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2934/2017 & 2937/2017 αποφάσεων του ΣΤΕ. Με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις περί φοροδιαφυγής, το δικαίωμα του Δημοσίου για να προβεί σε βεβαίωση φόρου και προστίμων καθίσταται δεκαετής, ήτοι για τη χρήση 2012 η παραγραφή με τη δεκαετία έχει διάρκεια έως την 31/12/2023. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει ΦΠΑ και πρόστιμο ΦΠΑ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό (περί πραγματικών συναλλαγών) :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη, ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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, στο άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των

διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, 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 το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. **Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*..Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα. τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « *1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να*

περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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 πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣΤΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, `` 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.``
«Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους.» (ΔΕφΑθ 461/2013).
(ΣΤΕ 4039/2011 ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 3528/2011, ΣΤΕ 1184/2010, ΣΤΕ 2079/2009, ΣΤΕ 629/2008, ΣΤΕ 1653/2008, ΣΤΕ 552/2008, ΣΤΕ 547/2008, ΣΤΕ 347/2006, ΣΤΕ 1219/2006, ΣΤΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ΔΟΥ απέδειξε την εικονικότητα των υπό κρίση ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε ερειδόμενος στην από 09/11/2018 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ., η οποία διαβιβάσθηκε στην ΔΟΥ με το αρ. πρωτ...../18-01-2020 έγγραφο της εν λόγω υπηρεσίας (συνιστούν για τον έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους κατά τη διαχειριστική χρήση 01/01/2012-31/12/2012 και μεταξύ των ληπτών είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Πιο συγκεκριμένα ως προς τον εκδότη των τιμολογίων αναφέρεται ότι:

Επειδή από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλε η ελεγχόμενη επιχείρηση και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν τρίτοι δεν προκύπτουν αγορές στα έτη 2010-2013.

Επειδή στο έντυπο Ε3 της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) δηλώνει χονδρικές πωλήσεις προϊόντων ποσού 629.616,33 ευρώ, Αγορές α' & β' υλών και υλικών συσκευασίας ποσού 589.722,57 ευρώ και δαπάνες ποσού 87.624,86 ευρώ, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) δεν προκύπτουν αγορές.

Επειδή στο έντυπο Ε3 της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) δηλώνει χονδρικές πωλήσεις προϊόντων ποσού 214.540,08 ευρώ, Αγορές α' & β' υλών-υλικών συσκευασίας ποσού 214.285,28 ευρώ και δαπάνες ποσού 4.985,47 ευρώ, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) δεν προκύπτουν αγορές.

Επειδή καταβλήθηκε ενοίκιο για τη φερόμενη ως έδρα της επιχείρησης, 100,00 ευρώ μόνο για το μήνα Δεκέμβριο του έτους 2010 και κατά τα έτη 2011 έως 2014, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν συμπεριλαμβάνεται ως μισθωτής στο έντυπο Ε2 του ιδιοκτήτη του ακινήτου (Ημερομηνία Διακοπής στις 31/12/2014)

Επειδή ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων του παρόντος ελέγχου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του Ν. 4308/14 που επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1, περίπτωση δ' σε συνδυασμό με την παρ. 2 περιπτ. δ' του ιδίου άρθρου του ν. 4174/2103 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα.

Ως προς τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρία διαπιστώνεται ότι:

1. Το ύψος της αξίας των συναλλαγών (131.487,04€) που καλύπτουν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, διότι δεν πρόκειται για μεμονωμένη περίπτωση, αλλά έκδοση και αποδοχή κατ' επανάληψη.
2. Η αξία των φορολογικών αυτών στοιχείων και ο αριθμός των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν, καταδεικνύουν ότι η αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη,

αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ των εκδοτών και της παραλήπτριας των στοιχείων, ελεγχόμενης επιχείρησης.

3. Είναι άκρως απίθανο η προσφεύγουσα επιχείρηση που βρίσκονταν σε μικρή απόσταση από την εκδότρια επιχείρηση να μην γνώριζε ότι εκείνη δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τις οικοδομικές εργασίες που της ανατέθηκαν χωρίς μηχανήματα και προσωπικό.

4. Η προσφεύγουσα δεν επέδειξε κανένα συμφωνητικό που να περιγράφει τις αναθέσεις των έργων και την αμοιβή της εργολήπτριας εταιρίας.

5. Αναφορικά με τα τιμολόγια που θεωρήθηκαν ως εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, από τον επιτόπιο έλεγχο που έγινε δεν κατέστη δυνατό να γίνει επαλήθευση – πιστοποίηση των δαπανών αυτών, ενώ επιπλέον τα ποσά για τις δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν με μετρητά και όχι με τραπεζικό μέσο, όπως προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, από όλα τα παραπάνω, στοιχειοθετείται η διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα γνώριζε ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία ήταν ΕΙΚΟΝΙΚΑ και επομένως απορρίπτεται ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της ότι σε κάθε περίπτωση λειτούργησε καλόπιστα.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό (περί εξωλογιστικού προσδιορισμού)

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του αρ. 30 του Π.Δ. 186/92 «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στ...Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ζ) ..., η) ...θ) ...

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της

παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής...»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Επειδή, στο άρθρο 30 παραγρ.8 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι :« Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παρ.3,4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 του Ν.2238/94, όπως ίσχυε: « Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης....». Ακολούθως η παρ. 3 του ίδιου άρθρου αναφέρει ότι : «3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε: 1. “Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους....”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ 32 παρ. 2 του ν. 2238/94 όπως αυτό ίσχυε: 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. β).....γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. δ).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Επειδή στην ΠΟΛ.1016/2005 ορίζεται ότι: «6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται το τελευταίο εδάφιο της [παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994](#).

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται η μείωση του ανώτατου Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες, δηλαδή το ανώτατο όριο του Μ.Σ.Κ.Κ. μετά την κατά περίπτωση προσαύξηση του, μειώνεται από 85% που ήταν πριν σε 75%. Σε κάθε περίπτωση ο Σ.Κ.Κ που εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη, κατ' εφαρμογή του [άρθρου 32 του Ν. 2238/94](#) δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%.

Η ισχύς των διατάξεων αυτών αρχίζει από την 14.12.2004 και μετά.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, ως προς τη συναλλαγή, ανέρχεται σε 106.890,03 ευρώ και η αξία αυτών υπερβαίνει το ποσό των 30.000,00 ευρώ που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του άρθρου 30 του ΚΒΣ και σε ποσοστό ανέρχεται σε 11,20% επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 954.602,47 ευρώ της χρήσης και συνεπώς υπερβαίνει το ποσοστό το 3%.

Ως εκ τούτου υφίσταται το κριτήριο της μεγάλης έκτασης. Επομένως τα βιβλία κρίνονται 'ανακριβή' και τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό : (Έλλειψη νομιμότητας των πράξεων Φ.Π.Α. & Προστίμου Φ.Π.Α)

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 48§3 του ν. 2859/2000: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

- α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
- β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ 'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται

σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ. β' του ν. 2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, εν προκειμένω τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή την ελεγχόμενη διαχ. περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, διότι η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 περ.γ. του Π.Δ.186/1992, οι δε παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης, κάτι που δικαιολογεί τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τόσο στη φορολογία εισοδήματος, όσο και στο ΦΠΑ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία λόγω λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων

έκδοσης της επιχείρησης «.....» και συγκεκριμένα των οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίστηκαν **εικονικά ως προς τη συναλλαγή** (όπως αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ - αρ. έκθεσης/2020) είχε ως αποτέλεσμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. των παραπάνω στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 32 παρ. 1 του Ν.2859/2000. Ειδικότερα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, η προσφεύγουσα προέβη στη διενέργεια έκπτωσης φόρου εισροών, ως λήπτης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 46.150,00€, πλέον ΦΠΑ 10.614,50€ έκδοσης της «.....», κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 32 παρ. 1, 38 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, δηλαδή μείωση της αξίας των φορολογητέων εισροών κατά 46.150,00€ και του φόρου εισροών κατά 10.614,50€. Συνεπώς, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα παραπάνω παραστατικά.

Επειδή, η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών ως λήπτης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας συνολικής καθαρής αξίας 46.150,00€ πλέον ΦΠΑ 10.614,50€ έκδοσης της «.....`» και ως εκ τούτου το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 ορθώς προσδιορίστηκε σε 5.307,25 € ($10.614,50€ \cdot 50\%$).

Επειδή, η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών ως λήπτης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές ως προς το πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας συνολικής καθαρής αξίας 60.740,03€ πλέον ΦΠΑ 13.970,21€ έκδοσης της «.....» και ως εκ τούτου το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 ορθώς προσδιορίστηκε σε 6985,10 € ($13.970,21€ \cdot 50\%$).

Επειδή όπως προαναφέρθηκε, δεν τίθεται θέμα καλής πίστης όταν ο εκδότης των εικονικών είναι φορολογικά μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτος, επομένως η φορολογική διοίκηση δε δύναται να αναγνωρίζει ως εκπεστέες ΦΠΑ τις δαπάνες των εικονικών τιμολογίων

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό (λογιστικές διαφορές φορ. έτους 2014-2015):

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 22 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας» , στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 22 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)

«1. τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2.Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.[...]

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθώςον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 23 του Ν. 4172/2013** όπως ίσχυε με τους ν. 4321/2015 και ν. 4336/2015:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δ) προβλέψεις εκτός των

οριζομένων στο άρθρο 26, ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα, ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών, η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

Επειδή, από τον έλεγχο στα βιβλία και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης (Πάγια, αγορές-δαπάνες) διαπιστώθηκαν δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21,22 και 23 του Ν. 4172/2013/94 για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που καταλόγισε ο έλεγχος για τα επενδυτικά αγαθά που στηρίζονται σε εικονικά τιμολόγια που έλαβε η ελεγχόμενη στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, ο ισχυρισμός της, ότι τα τιμολόγια αυτά τα έλαβε καλή τη πίστει και αφορούν πραγματικές συναλλαγές, δεν γίνεται αποδεκτός, επειδή τα επενδυτικά αγαθά στηρίζονται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία χωρίς να στοιχειοθετείται η καλή της πίστη, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό (για το εκδοθέν από την-Τεχνική-Κατασκευαστική τιμολόγιο) :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **33 § 3 του ν. 2859/2000**: `

«3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

«αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο».

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.»

4.Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α'),

"Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε.."

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

5. Η διαφορά του φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης με βάση τον τελικό ετήσιο διακανονισμό δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτει, εφόσον δεν υπερβαίνει το ποσό των δραχμών δέκα χιλιάδων (10.000).

Επειδή, η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση ένα (1) Τιμολόγιο Πώλησης-Δελτίο Αποστολής Νο .../07-05-2014, για την αγορά μιας Ανοξείδωτης Δεξαμενής 100 κυβικών αξίας 25.000,00 ευρώ, μία αντλία χημικών αξίας 10.000,00 ευρώ και ένας Σωλήνας Ανοξείδωτος αξίας 5.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 40.000,00 ευρώ, το οποίο

καταχώρησε στα βιβλία της και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα τις αποσβέσεις της χρήσης 2014 και 2015.

Επειδή, στον επιτόπιο έλεγχο στις 02/09/2020 ζητήθηκε από τον αντιπρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο της επιχείρησης να επιδείξει την ανοξείδωτη δεξαμενή με την αντλία χημικών και τον ανοξείδωτο σωλήνα.

Ο διευθύνων σύμβουλος της επιχείρησης δήλωσε με Υπεύθυνη Δήλωση ν. 1599/1986 ότι: «ως εκπρόσωπος της εταιρίας με την επωνυμία έχω αγοράσει από τον μια δεξαμενή αξίας 25.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ η οποία δεν χρησιμοποιήθηκε λόγω μη δυνατότητας έκδοσης αδείας λειτουργίας της επιχείρησης μου από την ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και για τον λόγο αυτό αποσύρθηκε από την παραγωγική διαδικασία τον Ιούνιο του 2016 πριν την έκδοση της αδείας και εν συνεχεία καταστράφηκε».

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι η δεξαμενή δεν χρησιμοποιήθηκε στην παραγωγική διαδικασία και μάλιστα αποσύρθηκε πριν την έκδοση αδείας λειτουργίας της επιχείρησης το 2016, συνεπώς η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (εισροών) που επιβάρυνε το επενδυτικό αγαθό, καθώς δεν χρησιμοποιήθηκε για φορολογητέες πράξεις στα έτη 2014, 2015.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας «.....», με **ΑΦΜ**

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

Α. Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	33.865,71	33.865,71
Φόρος Εισοδήματος	37.699,71	37.699,71
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	71.565,02	71.565,02

Φορ. έτος 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	2.433,92	2.433,92
Φόρος Εισοδήματος	1.216,96	1.216,96
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.650,88	3.650,88

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

Φορ. έτος 2015

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	2.811,26	2.811,26
Φόρος Εισοδήματος	1.405,63	1.405,63
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.216,89	4.216,89

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

Β. ΦΠΑ

Χρήση 2012	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	24.584,71 €	24.584,71 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	26.452,64 €	26.452,64 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.037,35 €	51.037,35 €

Χρήση 2014	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α. (υπόλοιπο φόρου για έκπτωση)	4.085,88 €	4.085,88 €

Χρήση 2015	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	9.200,00 €	9.200,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	4.600,00 €	4.600,00 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.800,00 €	13.800,00 €
----------------------------	--------------------	--------------------

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

Γ. Πρόστιμα :

Με την αριθμ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7§3&5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012: **30.608,01€**

Με την αριθμ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμων ΦΠΑ (αρ. 6 του ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012: **12.292,35€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.