



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17.12.2021

Αριθμός απόφασης: 3597

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. 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.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ:, κατοίκου, με αντικείμενο Ενοικιάσεις Επιπλωμένων Δωματίων κατά: α) της υπ' αρ /07.06.2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 - 31.12.2011 και β) Της υπ' αρ. /07.06.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 περ.β' και 5 του

ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου **01.01.2011 - 31.12.2010** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αρ. πρωτ.**23.07.2021** ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:, που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αρ./**07.06.2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011-31/12/2011**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού **736.54€**, εισφορά αλληλεγγύης ποσού **42,08€**, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013) **557,56€**, ήτοι συνολικό ποσό **1.336,18€**.

2) Με τη με αρ./**07.06.2021** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011-31/12/2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **8.000,00€**, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€, ήτοι σύνολο **20.000,00€ x 40% = 8.000,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, βάσει της από**06.2021** θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Ν.2238/1994 και της από **07.06.2021** θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της με **164/2021** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.

ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ...../**01-02-2021** δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. με την με αριθμό**11-12-2020** έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμων άρθ. 5 ν. 2523/97 & αρθ.7 ν.4337/2015 της ίδιας Δ.Ο.Υ. για την επιχείρηση «....» με ΑΦΜ, που εστάλη στις **08.02.2021** στην Δ.Ο.Υ.λόγω αρμοδιότητας και αποτέλεσαν συμπληρωματικά

στοιχεία σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 68 §2 του ν.2238/94 και του άρθρου 9 παρ.5 του ν.2523/97.

Σύμφωνα με το ανωτέρω δελτίο η επιχείρηση με ΑΦΜ **145994166** είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η επιχείρηση της προσφεύγουσας από το οποίο προκύπτει ότι έλαβε τα κάτωθι εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή και συγκεκριμένα τα Τ.Π.Υ No/**27-09-2011**, καθ. αξίας 1.000,00€, με αναλογούντα ΦΠΑ 23% ποσού 230,00€ σύνολο 1.230,00€, Τ.Π.Υ No /**27-09-2011**, καθ. αξίας 6.300,00€ με αναλογούντα ΦΠΑ 23% ποσού 1.449,00€ σύνολο 7.749,00€, Τ.Π.Υ No /**27-09-2011**, καθ. αξίας 4.550,00€ με αναλογούντα ποσού ΦΠΑ 23% 1.046,50€ σύνολο 5.596,50€, Τ.Π.Υ No /**27-09-2011**, καθ. αξίας 500,00€ με αναλογούντα ποσού ΦΠΑ 23% 115,00€ σύνολο 615,00€, Τ.Π.Υ No/**27-09-2011**, καθ. αξίας 4.200,00€ με αναλογούντα ποσού ΦΠΑ 23% 966,00€ σύνολο 5.166,00€, Τ.Π.Υ No/**27-09-2011**, καθ. αξίας 350,00€ με αναλογούντα ποσού ΦΠΑ 23% 80,50€ σύνολο 430,50€, Τ.Π.Υ No /**27-09-2011**, καθ. αξίας 1.200,00€ με αναλογούντα ποσού ΦΠΑ 23% 276,00€ σύνολο 1.476,00€, Τ.Δ.Α No/**27-09-2011**, καθ. αξίας 600,00€ με αναλογούντα ποσού ΦΠΑ 23% 138,00€ σύνολο 738,00€ και Τ.Δ.Α No/**27-09-2011**, καθ. αξίας 1.300,00€ με αναλογούντα ποσού ΦΠΑ 23% 299,00€ σύνολο 1.599,00€ στη χρήση 2011, συνολικής καθαρής αξίας, **20.000,00€**, πλέον φ.π.α. **4.600,00€**, ήτοι συνολικής αξίας **24.600,00€** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 12 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 §3 περ.β του ν. 4337/2015, ήτοι σύνολο **20.000,00€ χ 40% = 8.000,00€**.

Τα ως άνω φορολογικά στοιχεία κατατέθηκαν στον Ενδιάμεσο Φορέα Διαχείρισης του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων «digi-lodge, με την αναλυτική κατάσταση του Αιτήματος Ολοκλήρωσης Πράξης με Ηλεκτρονικό Κωδικό:, Digi Lodge. Λόγω της ένταξης στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» η δημόσια επιχορήγηση ανέρχονταν στο ποσό των 12.000,00€.

-Η πληρωμή των ως άνω τιμολογίων πραγματοποιήθηκε με μετρητά και καταθέσεις στις τράπεζες και συνολικού ποσού 26.900,00 ευρώ, όπως αναλυτικά αναφέρονται στις σελ. 7 και 8 της από 07.6.2021 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ..

- Τα ως άνω Τ.Π.Υ. βρέθηκαν καταχωρημένα στις αναλυτικές εκτυπώσεις των βιβλίων στο μήνα Σεπτέμβριο του 2011.

-Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών χρήσης 2011 βρέθηκαν καταχωρημένα (9) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 20.000,00€ του προμηθευτή με Α.Φ.Μ.

-Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης διαπιστώθηκε ότι είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα τις αποσβέσεις ποσού 1.950,45€ που υπολόγισε στην αξία κτήσης προς απόσβεση των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ποσού 20.000,00€ εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ....., προστίθεται στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά.

-Περαιτέρω στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και στη στήλη αποσβέσεις παγίων μεταφέρθηκε το ποσό των 5.009,47€, το οποίο δεν συμφωνεί με το σύνολο των αποσβέσεων της χρήσης 2011 ποσού 4.855,52€ του μητρώου παγίων. Η διαφορά των 153,95€ (5009,47- 4855,52) προστίθεται στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά.

Ακολούθως ο έλεγχος έκρινε για τη χρήση 2011 τα βιβλία επαρκή και ακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία με την προσθήκη των παραπάνω λογιστικών διαφορών της συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου.

Από τον έλεγχο κοινοποιήθηκε στις 12/05/2021 στην προσφεύγουσα το με αρ.**26.04.2021** Σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου άρθρου 28 παρ.1 του Ν.4174/2013, με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος με αρ.**/2021** και τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου με αρ.**/2021**, **προκειμένου** να διατυπώσει τις απόψεις της εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα στις 01/06/2021 κατέθεσε το με αριθμό πρωτ.**/2021** υπόμνημα με τις απόψεις της.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2011 όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία ήτοι **50.631,95€**

Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα	50.631,95
Πλέον: αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (ΕΛΕΓΧΟΥ)	50.631,95

Περαιτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη λογιστικά, προσθέτοντας στα καθαρά κέρδη τις λογιστικές διαφορές α) την αξία των αποσβέσεων των εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ύψους 1.950,45 € και β) την διαφορά αποσβέσεων ποσού 153,95€, που

προέκυψε μεταξύ του μητρώου παγίων και του μεταφερόμενου ποσού στο έντυπο Ε3 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2011 ως ακολούθως:

Καθαρά κέρδη	31.092,27
Πλέον διαφορές φορολογικής αναμόρφωσης	
Πλέον λογιστικές διαφορές (αποσβέσεις επί της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων)	1.950,45
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	153,95
Σύνολο καθαρών κερδών ελέγχου	33.196,67

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τη Δ.Ο.Υ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/23.07.2021 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, κατά το έτος 2021 των προσβαλλόμενων πράξεων προστίμου και φόρου εισοδήματος
- Αβάσιμη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων- μη νόμιμη η επιβολή φόρων και προστίμων
- Παραβίαση της αρχής προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση

της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) 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, με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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 ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 § 5 του ν.2523/1997, όπως αυτή ισχύει, 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.

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο

παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣΤΕ 1623/2015).

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 Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ.2397/1990).

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

έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 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, από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπροθέσμως την υπ' αρ. /13-08-2012 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011.

Όπως προκύπτει τα ανωτέρω στοιχεία αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2011 που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ στις 08.02.2021, ήτοι μετά την πενταετία, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, του άρθρου 9 παρ.5 του ν.2523/97 και 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 και τίθεται θέμα δεκαετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το αρ. πρωτ./**01-02-2021** έγγραφο της Δ.Ο.Υ., που εστάλη στην Δ.Ο.Υ.στις **08.02.2021** με το οποίο περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου στην επιχείρηση θεωρείται συμπληρωματικό στοιχείο, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος δεκαετή, για το οικ. έτος 2012, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και σκέψεις, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 07.06.2021, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Κ.Β.Σ., για το οικ. έτος 2012 δεν είχε παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, περί δεκαετούς ήτοι για την χρήση 2011 στις 31-12-2022.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμου Κ.Β.Σ., απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

- Ως προς ισχυρισμό περί αβάσιμης εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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 νομικό 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.. ...».

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσιας έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992, 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, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/2014, ΣΤΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, 3399/2015), όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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 έκδοσή 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2011, έλαβε 9 εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€

Επειδή, όπως προκύπτει από τη με αριθμό/11-12-2020 έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμων άρθ. 5 ν. 2523/97 & αρθ.7 ν.4337/2015 οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά ως προς

την συναλλαγή τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ... τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2011 είναι οι κάτωθι:

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των τιμολογίων που εξέδωσε ο στις επιχειρήσεις για τις οποίες διαβιβάσθηκαν από την Κεντρική Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε., φάκελοι με στοιχεία και πορίσματα μερικών ελέγχων διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Οι πληρωμές από τις λήπτριες τιμολογίων και δικαιούχους επιχορηγήσεων επιχειρήσεις, προς εξόφληση της αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων της προμηθεύτριας επιχείρησης, πραγματοποιήθηκαν με ανακύκλωση των ιδίων χρημάτων του ..., δηλαδή με ανάληψη μετρητών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του εκδότη των τιμολογίων που τηρούνταν στις τράπεζες και και στη συνέχεια με κατάθεση των ιδίων χρημάτων στους δικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς, με φερόμενους όμως ως καταθέτες των χρημάτων αυτών τις λήπτριες των τιμολογίων και δικαιούχους επιχορηγήσεων επιχειρήσεις.

Τα φυσικά πρόσωπα τα οποία διεκπεραίωσαν τις εν λόγω τραπεζικές συναλλαγές με καταθέσεις μετρητών στους λογαριασμούς του έκδοτη των τιμολογίων ήταν στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων, ο ..., πατέρας του προμηθευτή και εκδότη των τιμολογίων, ο ελεγχόμενος, ο συνταξιούχος, ο συνταξιούχος και το φυσικό πρόσωπο με Α.Φ.Μ.:

Όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα taxisnet ο πατέρας του ελεγχόμενου, είναι Πρόεδρος Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος της Εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.: με έδρα την οδό

Για την «....» με Α.Φ.Μ.: έχει εκδοθεί η με αριθμό/15-10-2018 εντολή ελέγχου κατόπιν καταγγελίας που διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία τους (με το Π.Δ. 147/2018) σύμφωνα με την οποία η «.....» εκδίδει εικονικά τιμολόγια και αναλαμβάνει προγράμματα επιδοτούμενα ΕΣΠΑ (ένα από τα προγράμματα είναι το DIGI LODGE). Τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί στους πελάτες της είναι όλα εικονικά. Σύμφωνα με την καταγγελία η «.....» συνεργάζεται με τον

Διαπιστώθηκε πως ο ελεγχόμενος φέρεται να πωλεί ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές, όπως και προγράμματα και υλικά σύνδεσης και τοποθέτηση αυτών σε επιχειρήσεις, οι οποίες εντάχθηκαν στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων «digi-lodge και επίσης παρέχει προς αυτές υπηρεσίες δημιουργίας του σχετικού φακέλου.

Από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, όπως ήδη αναφέρθηκε προέκυψε πως οι απαιτούμενη εξόφληση των αξιών των εκδοθέντων τιμολογίων φέρονταν να έγινε μέσω τραπεζικών συναλλαγών, όπως απαιτείται από το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο.

Οι τραπεζικές συναλλαγές προέκυψε πως ήσαν πλασματικές εφόσον πραγματοποιούνταν με ίδια κεφάλαια του πατέρα του ελεγχόμενου ή με έκδοση επιταγών επέστρεφαν τα ποσά σε πρόσωπα συγγενικά ή φιλικά των πελατισσών επιχ/σεων.

Ο παρών έλεγχος αποδέχθηκε τις διαπιστώσεις του ελέγχου του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, όπως και την ανώνυμη καταγγελία (Στο ΣΔΟΕ υπήρξε ανώνυμη καταγγελία πως ο ελεγχόμενος εκδίδει εικονικά τιμολόγια με όφελος την επικείμενη επιδότηση) και έλαβε υπόψη τα ακόλουθα:

- Ο ελεγχόμενος φέρεται να παρέχει υπηρεσίες σχετικές με εγκαταστάσεις ηλεκτρονικών συστημάτων σε πλήθος επιχ/σεις και ηλεκτρολογικές εργασίες, ενώ όπως προφορικά δήλωσε ο πατέρας του δεν έχει κάποιο σχετικό πτυχίο και δεν έχει τις απαιτούμενες γνώσεις. Αντίθετα ο πατέρας του επί ετών ήταν πρόεδρος ΑΕ με το ίδιο αντικείμενο και είναι γνώστης, ενώ είναι και αυτός που χειρίζεται τις δραστηριότητες και το οικονομική διαχείριση της επιχ/σης του υιού του. Η δε ΑΕ βρίσκεται σε αδράνεια μετά από τις διαπιστώσεις των ελέγχων περί έκδοσης τιμολογίων.
- Ο ελεγχόμενος φέρεται χωρίς υπαλλήλους/τεχνικούς να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας και διάφορες επιχ/σεις και σε διάφορες περιοχές
- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προκύπτουν ελάχιστες αγορές υλικών ή αγαθών συγκριτικά με τις πωλήσεις και υπηρεσίες που παρέχει.
- Την μη προσκόμιση, μετά την σχετική ενημέρωση του λόγου του ελέγχου, εγγράφων και δικαιολογητικών που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών κατά τις χρήσεις 2009 έως 2011.

Ο έλεγχος του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ έκρινε πως οι συναλλαγές με τις επιχ/σεις, οι οποίες εντάχθηκαν στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων «digi-lodge, είναι εικονικές με μοναδικό σκοπό την άντληση επιδοτήσεων εκ μέρους των δικαιούχων.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν είχε τη δυνατότητα να εκπληρώσει τις κρινόμενες συναλλαγές. 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.'

Επειδή, εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. είχε κατ' αρχήν αποδείξει ότι ο εκδότης όλων των εκδοθέντων τιμολογίων έτους 2011 δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσής τους, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε η προσφεύγουσα.

Επειδή, στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στην από 07.06.2021 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§§3,5 ν.4337/2015) και στην από 07.06.2021 Έκθεση Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ....., αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση και ο φόρος εισοδήματος, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες.

Περαιτέρω, κάθε Πράξη περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών έτσι ώστε να αντικρούσει τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, η προσφεύγουσα, δεν προβάλλει ουσιαστικούς ισχυρισμούς οι οποίοι άπτονται του προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, στις από ...06.2021 σχετικές εκθέσεις ελέγχου (Κ.Β.Σ.-Εισοδήματος), της Δ.Ο.Υ., 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 την κρινόμενη χρήση, έτσι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για την κρινόμενη χρήση 2011, κρίνεται αβάσιμος

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη φορολόγηση του επιδόματος της ειδικής επιδότησης ανεργίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.

Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτών, αρμοδιότητα που εναπόκειται στη δικαστική εξουσία.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./**23.07.2021** ενδικοφανούς της, με ΑΦΜ: και την επικύρωση: α) της υπ' αρ/**07.06.2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου **01.01.2011-31.12.2011** και β) Της υπ' αρ. ../**07.06.2021** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 περ.β' και 5 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου **01.01.2011-31.12.2011** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η με αρ./**07.06.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2011 -31.12.2011).

Ανάλυση	Ποσό σε ευρώ
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	2.104,40
Χρεωστικό ποσό	736,54
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	557,56
Εισφορά αλληλεγγύης	42,08
Σύνολο φόρων για καταβολή	1.336,18

Κ.Β.Σ.

Η υπ' αρ./**07.06.2021** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 παρ.3 και 5 του Ν.

4337/2015 έτους 2011.

	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015	8.000,00 (20.000,00 X 40%)

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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